Das Recht der direkten Staatssteuern des Kantons Thurgau.

Dissertation

zur Erlangung
der Würde eines Doktors der Rechtswissenschaft
vorgelegt
der hohen juristischen Fakultät der Universität Bern

von

Alois Wiesli
Rickenbach (Kanton Thurgau).

Weida i. Thür. 1925.
Druck von Thomas & Hubert
Spezialdruckerei für Dissertationen.

Das Recht der direkten Staatssteuern des Kantons Thurgau.

Dissertation

zur Erlangung
der Würde eines Doktors der Rechtswissenschaft
vorgelegt
der hohen juristischen Fakultät der Universität Bern

von

Alois Wiesli

Rickenbach (Kanton Thurgau).

Weida i. Thür. 1925.

Druck von Thomas & Hubert
Spezialdruckerei für Dissertationen.

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

Inhaltsübersicht.

Seite

Einleitung 7

A. Gegenstand der Darstellung 7

B. Rechtsquellen 8

C. Materialien und Literatur 11

D. Allgemeines über die Besteuerung 12

1. Die Steuer als Rechtsverhältnis 12
2. Die Voraussetzungen der Besteuerung 13

Erster Teil. Das materielle Steuerrecht 16

1. Abschnitt. Die Voraussetzungen der Steuerpflicht 16

A. Die persönliche Voraussetzung der Steuerpflicht 16

1. Natürliche Personen 16
2. Juristische Personen und verwandte Gebilde 18
   a) Juristische Personen des öffentlichen Rechts 18
      α) Der Staat 18
      β) Die Gemeinden 19
      γ) Öffentlich-rechtliche Anstalten 20
      δ) Öffentlich-rechtliche Zweckverbände 20
   b) Juristische Personen und verwandte Gebilde des Privatrechts 21
      α) Aktiengesellschaften 21
      β) Genossenschaften 24
      γ) Kollektiv- und Kommanditgesellschaften 24
      δ) Vereine 25
      ε) Stiftungen 25
      ζ) Erbengemeinschaften 26
      η) Gemeinderschaften 27
      ϑ) Privatrechtliche Körperschaften des kantonalen Rechts 27
      ι) Gesellschaften des ausländischen Rechts 28

B. Die sachliche Voraussetzung der Steuerpflicht 28

I. Grundbegriffe (Vermögen — Ertrag — Einkommen) 28

II. Überblick über die positiv-rechtliche Regelung 30

III. Das Objekt der Vermögenssteuer 33

1. Das Vermögen als juristischer Begriff 33
2. Die Unterscheidung zwischen unbeweglichem und beweglichem Vermögen 34
3. Die Bewertung der Vermögensobjekte im allgemeinen 35
4. Das unbewegliche Vermögen 35
   a) Der Grundstücksbegriff 35
   b) Bestandteile und Zugehör 36

c) Arten des steuerpflichtigen Grundbesitzes 37
α) Gebäude 37
β) Baugründe 38
γ) Waldungen 39
δ) Übriges Grundeigentum 39
d) Klassifikationstarife 40
5. Das bewegliche Vermögen 41
a) Begriff 41
b) Kapitalien 42
c) Gewerbliche Betriebsfonds 44
α) Landwirtschaftliche Betriebsfonds 44
β) Gewerbliche Betriebsfonds im engeren Sinn . . 44
d) Gebrauchvermögen 45
6. Schuldenabzüge 48
7. Das zeitliche Substrat der Vermögenssteuer 52
IV. Das Objekt der Einkommenssteuer 52
1. Die Erträge als Grundlage des Einkommens 52
2. Die Reinerträge als Grundlage des Einkommens 54
a) Allgemeines 54
b) Betriebsausgaben 54
c) Abschreibungen 55
d) Verluste 57
3. Der Abzug von 4 Prozent des Betriebskapitals 57
4. Die Beteiligung der verschiedenen Ertragsquellen an der Einkommensbildung 59
a) Der Ertrag aus Grundbesitz 59
α) Der Ertrag aus Hausbesitz 59
β) Der Ertrag aus Landbesitz 60
b) Der Ertrag aus Gewerbebetrieb 63
c) Der Ertrag aus reiner Arbeitstätigkeit 66
d) Der Ertrag aus Geldkapital 68
e) Renten und verwandte Bezüge 69
5. Die persönlichen Abzüge 71
Existenzminimum — Haushaltungskosten und persönliche Auslagen 71
6. Das zeitliche Substrat der Einkommenssteuer 74
C. Die örtliche Voraussetzung der Steuerpflicht 78
1. Allgemeines 78
2. Wohnsitz 78
a) Wohnsitz der natürlichen Personen 78
b) Wohnsitz der juristischen Personen und verwandten Gebilde 82
3. Grundbesitz 83
4. Geschäftsniederlassung 84
5. Behördliche Vermögensverwaltung 86
6. Einfluß der Dauer der steuerrechtlichen Zugehörigkeit auf die Steuerpflicht 87
2. Abschnitt. Der Umfang der Steuerpflicht 87
Das Steuermaß 87
1. Allgemeines 87
2. Einfluß der wirtschaftlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen auf das Steuermaß 88
3. Einfluß des staatlichen Finanzbedarfs auf das Steuermaß . . 89

Zweiter Teil. Das formelle Steuerrecht 91
A. Die Steuerveranlagung 91
1. Allgemeines 91
2. Organisation 92
3. Periodik 93
4. Verfahren 96
5. Rechtsmittel gegen die Veranlagung 100
B. Steuerbezug und Steuervollstreckung 104
I. Steuerbezug 104
II. Steuervollstreckung 105

Dritter Teil. Die Folgen unrichtiger Versteuerung 107
1. Allgemeines 107
2. Der Tatbestand der unrichtigen Versteuerung 107
3. Die Folgen der unrichtigen Versteuerung 109
4. Die Verfolgung der unrichtigen Versteuerung 110

Vierter Teil. Die Personalsteuer 112
1. Allgemeines 112
2. Voraussetzungen der Steuerpflicht 112
3. Das Steuermaß 113

Einleitung.

A. Der Gegenstand der Darstellung.

Die vorliegende Arbeit soll, wie der Titel angibt, das Recht der direkten Staatssteuern des Kantons Thurgau zur Darstellung bringen.

1. Es handelt sich um eine rechtswissenschaftliche Abhandlung.

Wirtschaftswissenschaftliche, insbesondere auch finanzwissenschaftliche Erörterungen, gehören grundsätzlich nicht in ihren Rahmen (während z. B. die Dissertation von Häberlin den ganzen Finanzhaushalt grundsätzlich vom finanzwissenschaftlichen Standpunkt aus behandelt). Wir werden aber doch da und dort zur Klarstellung des Rechtes selbst an finanzwissenschaftliche Gedankenreihen anknüpfen müssen.

2. Die Darstellung handelt von Steuern.

Sie bringt also nur einen Ausschnitt aus dem kantonalen Finanzrecht, allerdings den praktisch wichtigsten Teil desselben, in wissenschaftliche Beleuchtung.

Unter Steuern versteht die moderne Steuerlehre Geldleistungen, welche der Staat oder ein anderes von ihm ermächtigtes Gemeinwesen kraft Gebietshoheit von den der letztern unterworfenen Individuen auf Grund des bloßen Finanzbedarfs erhebt.

Die Steuer unterscheidet sich von den übrigen öffentlichen Abgaben durch ihre (relative) Voraussetzungslosigkeit; sie wird auf Grund des bloßen Finanzbedarfs erhoben, während die übrigen öffentlichen Abgaben sich auf speziellere Voraussetzungen gründen. An sonstigen öffentlichen Abgaben sind zu nennen einmal die Gebühren (Geldleistungen, die ein Individuum zu machen hat, weil die Organe des Gemeinwesens mit bezug auf seine Person gewisse Amtshandlungen vornehmen müssen, z. B. Gerichtsgelder), sodann die Ersatzabgaben des öffentlichen Rechts (Geldleistungen, die von

Individuen zu machen sind als Ersatz für eine persönliche Dienstleistung, z. B. Militärpflichtersatz), endlich die Vorzugslasten (öffentliche Abgaben, die der Pflichtige zu zahlen hat, weil er aus gewissen öffentlichen Einrichtungen einen besonderen Vorteil zieht, z. B. Leistungen, die einer machen muß auf Grund des Vorteils, den sein Grundstück durch die Anlage einer neuen Straße erfährt).

Wie die Steuer auf Grund des bloßen Finanzbedarfs erhoben werden darf, so bildet dieser Finanzbedarf anderseits ihre Schranke. Es dürfen keine Steuern über den Finanzbedarf hinaus erhoben werden. Läßt sich das Besteuerungsrecht des Staates nur aus dem Gebot der Notwendigkeit ableiten, so muß auch die Ausübung dieses Rechtes auf das Maß des Notwendigen beschränkt bleiben. Hierbei muß der gegenwärtige Finanzbedarf entscheidend sein (Fuisting, S. 5).

3. Es soll nur von den direkten Steuern die Rede sein, nicht auch von den indirekten. Über den Begriff der direkten und indirekten Steuern bestehen in der Wissenschaft alte Kontroversen. Das thurgauische Steuergesetz rechnet zu den direkten Steuern abschließend die Vermögens-, Einkommens- und Personalsteuer (§ 2). Charakteristisch ist für diese Steuern, daß sie sich — jedenfalls die Vermögens- und Einkommenssteuer, die Personalsteuer wenigstens insofern, als sie nur von erwerbsfähigen Personen erhoben wird — nach der persönlichen Leistungsfähigkeit richten, was von den übrigen Abgaben nicht oder weniger gesagt werden kann. Diese Begriffsumschreibung stimmt im großen ganzen namentlich mit derjenigen Fuistings überein (vgl. Fuisting, S. 22). Indirekte Steuern sind beispielsweise die Stempelgebühren.

In Anbetracht der einschneidenden Wirkungen der direkten Steuern ist diesen unter den staatlichen Einnahmen eine subsidiäre Stellung eingeräumt. Nach § 1 St.G. dürfen nämlich die staatlichen Ausgaben nur insoweit durch direkte Staatssteuer gedeckt werden, als der Ertrag des Staatseigentums und die gesetzlich vorgesehenen Einnahmen nicht ausreichen.

Unter den direkten Steuern werde ich zunächst nur die Vermögens- und Einkommenssteuer behandeln; die Personalsteuer verweise ich in den Schlußabschnitt. Während nämlich die Vermögens- und Einkommenssteuer weitgehende Gemeinsamkeiten und manche gegenseitige Beziehungen aufweisen, stellt die Personalsteuer etwas ganz Eigenes, für sich zu Behandelndes dar.

4. Meine Ausführungen beschränken sich auf die direkten Staatssteuern unter Ausschluß der Gemeindesteuern. An einzelnen Stellen wird immerhin zur Klärung des Staatssteuerrechtes selbst das Gemeindesteuerrecht gestreift werden müssen.

5. Gegenstand der Untersuchung ist das Recht der direkten Staatssteuern des Kantons Thurgau, d. h. der Inbegriff der Rechtsnormen, die die Erhebung von direkten Steuern durch den Kanton Thurgau regeln. Dieses Recht ist, da die Kantone auf dem Gebiet des Steuerrechtes grundsätzlich souverän sind (Art. 3 Bundesverfassung), zur Hauptsache durch thurgauische Rechtsquellen bestimmt, es spielen aber doch gewisse einschränkende Bestimmungen des Bundesrechts herein, insbesondere Art. 46 Abs. 2 und Art. 4 B.Verf. (Doppelbesteuerungsverbot und Rechtsgleichheit), in geringerem Maße das interkantonale Recht (Konkordate), nur wenige Rechtssätze des internationalen Rechts.

Unser Augenmerk soll vor allem dem spezifisch thurgauischen Rechte gelten.

B. Rechtsquellen.

Ich begnüge mich hier mit der Darstellung der kantonalen Rechtsquellen. Von den bundesrechtlichen wäre namentlich zu nennen die Bundesverfassung, insbesondere Art. 46 Abs. 2 (Doppelbesteuerungsverbot).

Kantonale Rechtsquellen:

1. Die Kantonsverfassung, § 29.

Die Kantonsverfassung verweist die Regelung des Steuerrechtes grundsätzlich auf den Weg der Gesetzgebung („Die Steuern zu den allgemeinen Bedürfnissen werden durch die Gesetzgebung festgesetzt").

Sie enthält aber doch selber einzelne Normativbestimmungen (gegen deren Verletzung dem Bürger nach Art. 113 Ziff. 3 B.Verf. die staatsrechtliche Beschwerde an das Bundesgericht offen steht):

a) Eine Bestimmung über die steuerpflichtigen Subjekte („die steuerpflichtigen Kantonseinwohner, Korporationen, Gesellschaften . . . tragen . . . bei"). Danach können außer den natürlichen Personen auch juristische Personen und verwandte Personenverbindungen der Steuerpflicht unterworfen werden.

b) Die Vorschrift der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit („Die steuerpflichtigen . . . tragen zu denselben — i. e. zu den Steuern — nach Verhältnis ihrer ökonomischen Hilfsmittel bei").

c) Die Weisung an den Gesetzgeber, für die Sicherung der Ermittlung der Steuerfaktoren zu sorgen („Die Gesetzgebung ist gehalten, für genaue Ermittlung des gesamten steuerpflichtigen Vermögens wirksame Maßregeln, als: Inventarisation und Bestrafung der Vermögensverheimlichung, anzuordnen").

2. Kantonale Gesetze.

a) Vor allem das Gesetz betr. das Steuerwesen vom 15. Februar 1898, angenommen in der Volksabstimmung vom 3. Juli 1898, in Kraft getreten am 1. Januar 1907 (an die Stelle des Gesetzes betr. den Bezug einer allgemeinen Vermögens- und Einkommenssteuer vom 6. März 1849 getreten).

b) Das Gesetz betr. eine allgemeine Brandversicherungsanstalt für die Gebäude im Kanton vom 23. September 1851 (insbesondere der zweite Abschnitt).

3. Verordnungen des Regierungsrates (das Steuergesetz ist nach § 53 des Steuergesetzes selbst vom Regierungsrat in Vollzug zu setzen):

a) Vor allem die Vollziehungsverordnung zum Gesetz betr. das Steuerwesen vom 31. Dezember 1912 (an die Stelle der provisorischen Vollziehungsverordnung vom 22. Oktober 1904 getreten).

b) Die Verordnung betr. den Vollzug von § 5 des Steuergesetzes über die Neueinschatzung der Liegenschaften und die periodischen Nachschatzungen der Waldungen vom 18. September 1914.

4. Anordnungen des Finanzdepartementes.

Das Finanzdepartement hat nach § 48 Vollz.-V. die zum Vollzug des Steuergesetzes und der Vollziehungsverordnung allfällig weiter nötigen Anordnungen zu treffen. Es besorgt die Aufstellung der erforderlichen Instruktionen und Formulare.

5. Gewohnheitsrecht.

Die Geltung eines Gewohnheitsrechts im öffentlichen und speziell im Steuerrecht ist umstritten. Es würde aber zu unmöglichen Konsequenzen (z. B. hinsichtlich der Besteuerung der Ehegatten) führen, wollte man nicht auch auf Gewohnheitsrecht abstellen. Ich werde an verschiedenen Stellen, wo es sich um alte, in die allgemeine Rechtsüberzeugung übergegangene Gewohnheiten handelt, Gewohnheitsrecht annehmen.

6. Autonome Rechtsquellen (Gemeindebeschlüsse usw.) kommen für das Staatssteuerrecht nicht in Betracht.

C. Materialien und Literatur.

1. Materialien.

a) Botschaften des Regierungsrates an den Großen Rat und an das Volk.
b) Berichte von den Großratsverhandlungen zum geltenden Steuergesetz.
c) Gesetzesentwürfe, namentlich der regierungsrätliche Entwurf vom 15. Februar 1896.
d) Bundesgerichtliche Entscheide, namentlich solche, die speziell den Kanton Thurgau betreffen (teils in der amtlichen Sammlung, teils in Originalausfertigung eingesehen).
e) Steuerrekursentscheide des Regierungsrates.

2. Literatur.

(Ausgangspunkt und wichtigste theoretische Grundlage meiner Untersuchungen war — ohne daß ich sie jeweils zitieren kann — die Vorlesung von Herrn Prof. Dr. Blumenstein in Bern über schweizerisches Steuerrecht.)

Über das thurgauische Steuerrecht speziell ist noch keine wissenschaftliche Arbeit erschienen.

Dagegen findet sich der Finanzhaushalt im allgemeinen und damit auch das Steuerwesen vom finanzwissenschaftlichen Gesichtspunkt aus behandelt in:

Böhi, Der Finanzhaushalt des Kantons Thurgau, 1906;

Häberlin, Der Finanzhaushalt des Kantons Thurgau, 1924.

Probleme der Revision des geltenden Rechts und damit auch Fragen des geltenden Rechtes selbst sind erörtert in

Blumenstein, Gutachten betr. Steuerinitiative bzw. Steuergesetzrevision, 1921.

An sonstiger Literatur zitiere ich als auch für das thurgauische Recht bedeutsam:

Fuisting, Grundzüge der Steuerlehre, 1902.

Heckel, Finanzwissenschaft, 1907 und 1911.

O. Mayer, Deutsches Verwaltungsrecht, I. Bd., 1914.

Schanz, Die Steuern der Schweiz, 5 Bände, 1890.

Burckhardt, Kommentar zur Bundesverfassung, 1914.

Festgabe für Eugen Huber, 1919 (Abhandlung von Prof. Blumenstein: Die Bedeutung zivilrechtlicher Begriffe für das moderne Steuerrecht).

Gerloff, Die kantonale Besteuerung der Aktiengesellschaften in der Schweiz, 1906.

Weiler, Die heutige Gestaltung der progressiven Belastung physischer Personen durch direkte Staats- und Gemeindesteuern in der Schweiz, 1910.

Volmar und Blumenstein, Kommentar zum bernischen Steuergesetz, 1920.

D. Allgemeines über die Besteuerung.

1. Die Steuer als Rechtsverhältnis.

In früheren Zeiten war die Besteuerung wesentlich eine Frage der Macht und der Zweckmäßigkeit; das Recht enthielt über sie nur wenige Vorschriften. Wir brauchen nur die Steuerdekrete, wie sie in unserem Kanton bis zum Jahre 1849, d. h. bis zum Erlaß eines eigentlichen Steuergesetzes, galten, anzusehen, um zu erkennen, welch großen Spielraum auch bei uns die Steuertechnik früher genoß. Der moderne Verfassungsstaat verlangte auch für die Besteuerung eine gesetzliche Regelung. Damit wurde die Steuer zu einem Rechtsverhältnis, d. h. die Beziehungen zwischen dem Staat als Steuerfiskus und dem Einzelnen wurden von nun an im wesentlichen durch das Recht geregelt. Die Gegenwart und die Zukunft mit ihren weit reichenden Staatsaufgaben und -ausgaben und entsprechend hohen Steuerbedürfnissen verlangen eine sehr eingehende gesetzliche Regelung dieses für manche Privatwirtschaft geradezu lebenswichtig gewordenen Rechtsgebietes. Es genügt z. B. entschieden nicht mehr, wenn unser Steuergesetz nur allgemein erklärt, es dürfen die auf dem Einkommen haftenden Barauslagen in Abzug gebracht werden, ohne näher zu spezifizieren, wie weit Betriebskosten und Abschreibungen von den Roherträgen abzuziehen seien.

Das Steuerrechtsverhältnis ist ein Schuldverhältnis des öffentlichen Rechts. Es stehen hier Interessen und Rechte des Staates als solchen und damit der Öffentlichkeit in Frage. Gläubiger ist in diesem Schuldverhältnis der Staat als abgabeforderndes Gemeinwesen, Schuldner das der Abgabe unterworfene Individuum, Gegenstand der Steuerobligation ist eine Geldleistung des Individuums an den Staat. Der Rechtsgrund der Steuerforderung liegt im Gesetz; das Steuerrechtsverhältnis ist also immer eine obligatio ex lege.

Aus der Öffentlichrechtlichkeit des Steuerverhältnisses ergibt sich, daß die zivilrechtlichen Bestimmungen über die Obligationen, ins-

besondere der ganze allgemeine Teil des Obligationenrechts, auf die Steuerobligation keine Anwendung finden, der Steuerpflichtige kann sich also beispielsweise nicht auf die obligationenrechtlichen Bestimmungen betr. Verjährung, Kompensation, die bilanzrechtlichen Bestimmungen von Art. 656 OR., die Regeln des Obligationenrechts über ungerechtfertigte Bereicherung usw., der Steuerfiskus sich nicht auf die obligationenrechtlichen Normen über die Verzugszinse berufen; der Bundesgesetzgeber ist zur Regelung der Steuerobligation überhaupt nicht kompetent. Die privatrechtlichen Bestimmungen galten nur dann und insoweit auch für die steuerrechtliche Obligation, wenn und als das Steuergesetz direkt oder indirekt auf sie verwiese.

2. Die Voraussetzungen der Besteuerung.

Wir müssen, wie mir scheint, unterscheiden zwischen den Voraussetzungen der Besteuerung überhaupt und den Voraussetzungen der Besteuerung eines bestimmten Subjektes. Als Voraussetzung der Besteuerung überhaupt erscheint, wie wir bereits gesehen, der bloße Finanzbedarf. Damit aber der Staat von einem bestimmten Individuum eine Steuer erheben kann, müssen bei diesem und im Verhältnis zwischen diesem und dem Staat bestimmte Erfordernisse erfüllt sein. Einmal beim Individuum selber: das Individuum muß gewisse rechtliche Eigenschaften aufweisen und ferner über eine gewisse wirtschaftliche Leistungsfähigkeit verfügen; sodann im Verhältnis zwischen Individuum und Staat: das Individuum muß zum Staate in einem Zugehörigkeitsverhältnis stehen. Wir können danach eine persönliche, eine sachliche und eine örtliche Voraussetzung der Steuerpflicht unterscheiden.

a) Die persönliche Voraussetzung der Steuerpflicht.

Nicht jedes Wirtschaftssubjekt unterliegt auch selbständig der Besteuerung. Die Steuerpflicht setzt voraus Rechtsfähigkeit. Der Annahme auch nicht rechtsfähiger Subjekte als Steuersubjekte steht der Umstand entgegen, daß nicht rechtsfähige Subjekte im Falle der Steuerverweigerung nicht betrieben werden könnten (z. B. einfache Gesellschaften). Unser Steuergesetz bietet denn auch keinen Anhaltspunkt dafür, daß es auch nicht rechtsfähige Subjekte der Besteuerung unterwerfen wollte. Die Steuerpflichtigen scheiden sich in physische (natürliche) Personen und nicht physische Rechtssubjekte (juristische Personen und verwandte Gebilde), letztere wieder in solche des öffentlichen und solche des Privatrechts.

Aber nicht alle rechtsfähigen Subjekte unterliegen der Steuerpflicht. Zwar verlangt der Grundsatz der Allgemeinheit der Steuer, wie er dem modernen Steuerrecht und auch unserem Steuergesetze zugrunde liegt, daß kein Individuum, keine Bevölkerungsklasse, kein Stand, bei denen im übrigen die Voraussetzungen der Steuerpflicht zutreffen, von der Steuer befreit werden sollen, da der Gleichheit der Rechte auch die Gleichheit der Pflichten und Leistungen entsprechen soll (vgl. Heckel I, S. 180); dennoch sind auch nach modernem und auch nach thurgauischem Recht gewisse Subjekte, ganz oder teilweise, von der Besteuerung ausgenommen. Von den Steuerbefreiungen kraft Völkerrecht und Bundesrecht sei hier abgesehen, da sie für den Kanton Thurgau nichts Eigentümliches bieten, dagegen sind hier zu erwähnen gewisse Steuerbefreiungen im öffentlichen Interesse (Staat, Gemeinden, Vereine und Stiftungen zu wohltätigen und gemeinnützigen Zwecken), ferner Ausnahmen aus sozialen Gründen (Witwen, Waisen und Arbeitsunfähige). Näheres darüber bei Behandlung der verschiedenen Steuersubjekte.

b) Die sachliche Voraussetzung der Steuerpflicht.

Es ist für die direkten Steuern charakteristisch, daß sie die persönliche Leistungsfähigkeit zum Anknüpfungspunkte nehmen; diese aber richtet sich vor allem nach den dem Einzelnen zur Verfügung stehenden Wirtschaftsgütern (vgl. Fuisting, S. 81). Solche können einem in verschiedener Form zustehen: als Vermögen, Ertrag, Einkommen. Ohne solchen Güterbesitz gibt es — wenigstens hinsichtlich der Vermögens- und Einkommenssteuer — keine Steuerpflicht. Es ist unnütz, einen im Kanton wohnenden Armenhäusler irgendwie zu den Steuerpflichtigen zu rechnen, wenn er doch nie eine Steuer bezahlen muß.

Die sachliche Voraussetzung der Steuerpflicht ist im Maße ihrer Verwirklichung zugleich bestimmend für den Umfang der Steuerpflicht. Das moderne Steuerrecht kennt nämlich neben dem Grundsatz der Allgemeinheit noch den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Dieser verlangt, daß jeder Steuerpflichtige im gleichen Verhältnis von der Steuer belastet werde. Diese Gleichmäßigkeit kann aber niemals hergestellt werden durch die Erhebung des gleichen Steuerbetrags von allen Einzelwirtschaften ohne Rücksicht auf deren individuelle ökonomische Lage. Vielmehr ist eine Abstufung der Steuerleistung nach dem Grade der differenziellen Verschiedenheit der Wirtschaftslage der einzelnen Steuersubjekte erforderlich (Heckel I, S. 182/83). Aus dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung heraus ist insbesondere die progressive Besteuerung des Einkommens, nach unserem Recht auch des Vermögens, zu erklären.

c) Die örtliche Voraussetzung der Steuerpflicht.

Persönliche und sachliche Voraussetzung führen nur dann zu Steuerpflicht, wenn zugleich eine gewisse örtliche Beziehung des Einzelnen zum Staate gegeben ist; es muß nämlich das Verhältnis der Unterwerfung unter die Steuerhoheit des Staates vorliegen; die Steuerhoheit ist ein Bestandteil der Gebietshoheit (des Rechtes des Staates, über die Individuen und Dinge seines Gebietes zu verfügen). Das Verhältnis der Unterwerfung des Individuums unter die Steuerhoheit bezeichnen wir als steuerrechtliche Zugehörigkeit. Die steuerrechtliche Zugehörigkeit kann sich gründen auf persönliche oder auf wirtschaftliche Zugehörigkeit zum Staatsgebiet. Die persönliche Zugehörigkeit entsteht durch gewisse rechtliche und tatsächliche Beziehungen des Individuums zum Gemeinwesen, die die rechtliche und tatsächliche Herrschaft des Gemeinwesens über das Individuum begründen, insbesondere durch Wohnsitz. Die wirtschaftliche Zugehörigkeit ist dann vorhanden, wenn das Individuum sich zwar mit seiner Person außerhalb des Gemeinwesens befindet, jedoch gewisse wirtschaftliche Interessen besitzt, welche der rechtlichen und tatsächlichen Gewalt dieses Gemeinwesens unterworfen sind; sie wird begründet durch Immobiliarbesitz, ferner durch Innehabung von gewerblichen, industriellen, kommerziellen Betrieben oder durch Beteiligung an solchen.

Die Art der steuerrechtlichen Zugehörigkeit ist auch von Einfluß auf den Umfang der Steuerpflicht. Dies ist gerechtfertigt mit Rücksicht auf die Verschiedenheit des Interesses der Einzelnen am Gemeinwesen je nach der Intensität der Zugehörigkeit. Wer einem Gemeinwesen nur für seine Person angehört, hat nur ein persönliches, wer aber zu dem Gemeinwesen überhaupt nicht in dem Verhältnisse persönlicher Zugehörigkeit steht, sondern nur mit dem Gemeinwesen verbundene Vermögens- oder Erwerbszwecke verfolgt, lediglich ein sachliches oder wirtschaftliches Interesse; wer dem Gemeinwesen zugleich für seine Person und nach sachlichen oder wirtschaftlichen Rücksichten angehört, hat ein mehrfaches Interesse (Fuisting, S. 9). Bei persönlicher Zugehörigkeit, sofern damit, wie es ja gewöhnlich der Fall sein wird, auch irgend eine wirtschaftliche Verbundenheit mit dem Gemeinwesen verknüpft ist, ist die Steuerpflicht naturgemäß umfassender, als bei bloß wirtschaftlicher Zugehörigkeit.

Die steuerrechtliche Zugehörigkeit begründet ein sog. Steuerdomizil. Dagegen wäre es zuviel gesagt, wenn man behaupten wollte, sie begründe an sich schon eine Steuerpflicht, sie ist nur eine der Voraussetzungen der Steuerpflicht.

Im folgenden sind die Voraussetzungen der Steuerpflicht des Näheren, insbesondere positivrechtlich, zu untersuchen.

Erster Teil. Das materielle Steuerrecht.

1. Abschnitt.
Die Voraussetzungen der Steuerpflicht.

A. Die persönliche Voraussetzung der Steuerpflicht.

Es soll hier festgestellt werden, was für Subjekte der Vermögens- und Einkommenssteuerpflicht fähig sind; zugleich ist der Einfluß der subjektiven Eigenart auf die Art der Steuerpflicht zu untersuchen.

1. Natürliche Personen.

Weitaus der größte Teil der Steuerpflichtigen besteht aus natürlichen Personen. Die natürliche Person kann steuerpflichtig werden nicht erst mit ihrer Mündigkeit, sondern schon mit ihrer Geburt, ja schon der nasciturus ist der Steuerpflicht fähig. Damit aus der Steuerfähigkeit eine Steuerpflicht werde, ist erfordert bei der Vermögenssteuer, daß die Person über Vermögen (unbewegliches oder bewegliches), bei der Einkommenssteuer, daß sie über Einkommen verfüge, weiterhin muß ein Steuerdomizil im Kanton gegeben sein, sei es daß die Person im Kanton wohnt, sei es, daß sie im Kanton Grund und Boden besitzt, sei es auch, daß sie Inhaber eines im Kanton Thurgau etablierten Geschäftes oder Anteilhaber an einem solchen ist, sei es endlich, daß bewegliches Vermögen für sie im Kanton von Behörden verwaltet wird (§§ 3 und 8 St.G.). Die Steuerpflicht hört grundsätzlich auf mit dem Tode: zur Zeit des Todes bereits bestehende Steuerschulden gehen aber kraft Universalsukzession auf die Erben über.

Grundsätzlich sind alle natürlichen Personen, sofern bei ihnen auch die sachliche und örtliche Voraussetzung verwirklicht sind, steuerpflichtig. Aus sozialen Gründen ist aber für gewisse Personen eine Steuererleichterung vorgesehen: Nach § 4e St.G. ist nämlich das Vermögen von Witwen, Waisen und Arbeitsunfähigen, sofern es den Betrag von 3000 Fr. nicht übersteigt, gänzlich, sofern es den Betrag von 6000 Fr. nicht übersteigt, zur Hälfte von der Vermögens-

steuer befreit. Diese Steuerbefreiung ist unmittelbar kraft Gesetzes gewährt; sie ist also von Amtes wegen zu berücksichtigen.

Grundsätzlich bildet jede natürliche Person ein Steuersubjekt für sich. Es gibt nun aber Fälle, wo mehrere Personen so zusammenleben oder zusammenwirtschaften, daß sie, ohne eine Gesellschaft im Rechtssinn zu bilden, doch eine einzige Privatwirtschaft darstellen. Dies trifft besonders zu bei Ehegatten, aber auch z. B. wenn Eltern mit erwachsenen Kindern oder mehrere Geschwister zusammenleben und -wirtschaften.

Über die Besteuerung der Ehegatten enthält unser Steuergesetz keine Bestimmung. Dagegen ist es in unserem Kanton ein altes, unbestrittenes Gewohnheitsrecht, daß der Ehemann auch das Vermögen und Einkommen der Frau zu versteuern hat wie wenn dieses sein eigenes Vermögen und Einkommen wäre. Das gilt namentlich für die altrechtliche Gütergemeinschaft, ebenso für die Gütergemeinschaft nach Zivilgesetzbuch, ferner für die Güterverbindung (den ordentlichen Güterstand des Zivilgesetzbuchs), aber auch für den Fall der Gütertrennung, ja es wird daran auch festgehalten, wenn die Frau selbständig einen Beruf oder ein Gewerbe betreibt. Diese Zusammenbesteuerung der Ehegatten in der Person des Ehemannes ist gerechtfertigt, da bei der engen Lebensgemeinschaft der Gatten sich deren Leistungsfähigkeit in der Regel danach bemißt, wieviel sie zusammen besitzen und einnehmen (zeigt sich z. B. im Aufwand). Leben Ehegatten dauernd getrennt, so daß der Ehemann vom Frauenvermögen und -einkommen keinen Vorteil mehr hat, sind z. B. Ehegatten gerichtlich getrennt unter Anordnung der Gütertrennung (Art. 155 ZGB.), so ist der Zusammenbesteuerung jede Grundlage entzogen, so daß hier die Getrenntbesteuerung als das Gegebene angesehen werden muß.

Für die weitern Fälle, wo mehrere Personen gemeinsam wirtschaften, hat die Vollziehungsverordnung eine fakultative, von der Zustimmung der betreffenden Personen abhängige Zusammenbesteuerung vorgesehen. § 13 Vollz.-V. bestimmt nämlich für die Vermögenssteuer, daß mehrere Personen, welche gemeinsam wirtschaften, ohne in juristischem Sinne eine Gesellschaft zu bilden, mit deren Zustimmung als ein einheitliches Steuersubjekt behandelt werden können; für die Einkommenssteuer verfügt § 17 Vollz.-V., es sei das Einkommen von zusammenlebenden und in gemeinsamer Rechnung erwerbenden Personen, wie z. B. von Eltern mit erwachsenen Kindern und auch andern Personen mit deren Zustimmung als Steuereinheit zu behandeln. Die Zustimmung wird ausdrücklich oder stillschweigend erfolgen können, so daß es schon einer Verweigerung bedürfen wird, wenn von der Zusammenbesteuerung abgewichen werden soll. M. E. schadet es der Einheitlichkeit und Sicherheit der Steuerrechtsverhältnisse, wenn solche Fragen vom

Belieben der Steuerpflichtigen abhängig gemacht werden. Bei der kommenden Gesetzesrevision sollten sie im Gesetze verbindlich gelöst werden, wobei ich für die Fälle, wo mehrere Personen eine einzige Erwerbs- und Konsumwirtschaft bilden, die Zusammenbesteuerung für das einzig Richtige halte. (Wie sollte die Steuerkommission z. B. in dem Falle, wo Vater und Sohn zusammen ein landwirtschaftliches Gewerbe betreiben und in gemeinsamem Haushalte leben, imstande sein, ohne Willkür ein selbständiges Einkommen des Vaters und ein solches des Sohnes festzustellen!?)

Zweifel erwecken die Fälle, wo Eltern und Kinder zusammenleben, ohne daß von einem Zusammenwirtschaften gesprochen werden kann, ohne daß also die Tatbestände von § 13 und § 17 Vollz.-V. vorliegen. Ich denke zunächst an den Fall, wo Kinder noch keine Erwerbstätigkeit ausüben: Solche Kinder können doch eigenes Vermögen besitzen; dann ist m. E. zu unterscheiden, ob die Eltern an diesem Vermögen die Nutzung haben oder nicht; wenn ja, dann sind sie als Nutznießer zu behandeln, haben also an Stelle der Kinder deren Vermögen zu versteuern (ein Fall von sog. Steuersubstitution, siehe Blumenstein in Festgabe Eugen Huber, S. 252); ist das Kindesvermögen frei von der elterlichen Nutzung, dann spricht nichts für eine Zusammenbesteuerung mit dem elterlichen Vermögen (vgl. ZGB. Art. 292ff.). Ein weiterer Fall ist der, wo Kinder in fremder Erwerbswirtschaft tätig sind, aber mit den Eltern in häuslicher Gemeinschaft leben: Solange das Kind unmündig ist, fällt sein Arbeitserwerb an die Eltern (295 Abs. 1 ZGB.), dann ist sein Erwerb als Einkommen der Eltern zu behandeln (ergibt sich aus § 9 St.G.); wird das Kind mündig, so kann es grundsätzlich über seinen Arbeitserwerb selbst verfügen, damit fällt die Grundlage für eine Zusammenbesteuerung mit dem elterlichen Einkommen weg.

2. Juristische Personen und verwandte Gebilde.

a) Juristische Personen des öffentlichen Rechts.

Es handelt sich hier um juristische Personen, deren Entstehungsgrund und deren Aufgabe im öffentlichen Recht liegen. Als solche erscheinen vor allem der Staat (Bund und Kanton), die Gemeinden, die öffentlichen Anstalten, die öffentlichen Stiftungen, die sog. öffentlichrechtlichen Zweckverbände.

α) Der Staat.

Wie weit der Bund dem Kanton gegenüber steuerpflichtig sei, soll hier nicht untersucht werden. Ich beschränke mich darauf, die Steuerpflicht des thurgauischen Staatswesens zu untersuchen.

Nach § 4a St.G. ist das gesamte Staatsvermögen von der Vermögenssteuer befreit, ebenso unterliegt der Staat nach § 8a St.G. nicht der Einkommenssteuer. Das gilt auch vom Vermögen und Einkommen jener rechtlich unselbständigen „Anstalten", die sich als bloße Unterabteilungen der allgemeinen Staatsverwaltung (stationes fisci) darstellen (z. B. Kantonsspital Münsterlingen, Kantonsschule, Strafanstalt Tobel, Domäne Ottenegg). Der Staat ist dagegen mit seinen Waldungen und übrigen Liegenschaften nach § 46a St.G. gemeindesteuerpflichtig.

β) Die Gemeinden.

Die politischen Gemeinden (Orts- und Munizipalgemeinden) sind nach § 4a St.G. schlechtweg von der Vermögenssteuer, ebenso nach § 8a St.G. von der Einkommenssteuer befreit. Diese Steuerbefreiung ist gerechtfertigt im Hinblick auf die öffentlichen Aufgaben, die die Gemeinden dem Staate für ihre lokalen Bereiche abnehmen. Sie besteht auch dann, wenn die Gemeinde ein Gewerbe, wie z. B. Elektrizitätsversorgung, Gaswerk betreibt.

Die Kirchen- und Schulgemeinden sind insofern von der Vermögenssteuer befreit, als in § 4a St.G. von dieser ausgenommen werden: die öffentlichen Kirchen-, Schul- und Armenzwecken dienenden Güter und Stiftungen. Dieser Steuerbefreiung werden neben den Kirch- und Schulgemeinden auch die kantonalen Organisationen der Landeskirchen (der evangelischen und der katholischen) teilhaftig, für die zentral verwalteten Güter und Stiftungen. Zu betonen ist, daß nur die öffentlichen Kirchen-, Schul- und Armenzwecken dienenden Güter und Stiftungen Steuerfreiheit genießen. Religiöse Verbände außer den Landeskirchen können diese Steuerbefreiung nicht beanspruchen; das Gleiche gilt für private Schulen und Bildungsanstalten, für private Wohltätigkeitsorganisationen; bei diesen privaten Organisationen kann man sich dagegen im Einzelfall fragen, ob nicht unter dem Titel Vereine und Stiftungen zu wohltätigen und gemeinnützigen Zwecken Vermögenssteuerfreiheit zu gewähren sei. Die Einkommenssteuerfreiheit der Kirchen- und Schulgemeinden, wie auch der kantonal-landeskirchlichen Organisationen ergibt sich aus § 8a St.G.

Die Bürgergemeinden sind ohne Zweifel vermögenssteuerpflichtig, da aus § 3b St.G. die grundsätzliche Vermögenssteuerpflicht der juristischen Personen hervorgeht, für die Bürgergemeinden aber keine Ausnahme vorgesehen ist. Sie sind nach § 8a St.G. dagegen von der Einkommensteuer ausgenommen, es sei denn, man rechne sie zu den Korporationen, was aber der üblichen Begriffsfassung der letzteren nicht entsprechen dürfte.

γ) Die öffentlich-rechtlichen Anstalten.

Es handelt sich hier um organisatorisch selbständig gedachte Verwaltungszweige, die nach außen wie selbständige juristische Personen gestellt sind, die eine eigene Organisation besitzen und eigene Rechte und Verbindlichkeiten erwerben können.

An solchen öffentlich-rechtlichen Anstalten sind für unsern Kanton zu nennen: Die Kantonalbank, das kantonale Elektrizitätswerk, die kantonale Brandassekuranzanstalt (§ 34, Ziff. 1 EG. z. ZGB; Gesetz vom 10. November betr. Errichtung eines kantonalen Elektrizitätswerkes).

Die steuerrechtliche Stellung dieser Anstalten ist nicht einheitlich. Die Kantonalbank wurde von jeher als vermögens- und einkommenssteuerpflichtig behandelt; ich bezweifle, ob sich das mit dem gemeinnützigen Charakter dieses Institutes verträgt. Für das kantonale Elektrizitätswerk ist in § 9 des Gesetzes vom 10. November 1911 ausdrücklich Befreiung von allen Staats- (auch Gemeinde-)steuern statuiert. Die Gemeinnützigkeit der kantonalen Brandassekuranzanstalt ist unbestreitbar und damit auch ihre Vermögenssteuerfreiheit (§ 4a St.G.), ihre Einkommenssteuerfreiheit ergibt sich aus § 8a St. G., da sie unter keine der dort genannten Kategorien von Steuersubjekten fällt.

Zu den öffentlich-rechtlichen Anstalten rechnet das thurgauische EG. z. ZGB. (§ 34) auch die kantonalen Stiftungen (Fonds). Nach der regierungsrätlichen Botschaft zum Einführungsgesetz sind zwei Arten solcher Stiftungen zu unterscheiden: einmal die unter direkter kantonaler Verwaltung stehenden Fonds, z. B. der Kantonsspitalfond, der Kantonsschulfond, sodann kantonale Stiftungen, die nicht unter direkter staatlicher Verwaltung, sondern nur unter Aufsicht des Regierungsrates stehen, z. B. die thurgauische Lehrerstiftung, die thurgauische Winkelriedstiftung. Beide Arten besitzen das Recht der Persönlichkeit ohne Eintragung im Handelsregister (§ 35, Abs. 1 EG.). Diese Stiftungen sind nicht durchwegs steuerfrei, sondern nur soweit sie wohltätigen und gemeinnützigen Zwecken dienen, was allerdings bei den meisten zutreffen wird (die Wohltätigkeit und Gemeinnützigkeit ist m. E. zu verneinen bei Stiftungen, die nur einer bestimmten Berufsgruppe zu gute kommen). § 4a St.G.

δ) Öffentlich-rechtliche Zweckverbände.

Es handelt sich hier um Personenverbände, die durch das öffentliche Recht vorgesehen und mit gewissen öffentlich-rechtlichen Aufgaben ausgestattet werden. Als solche erscheinen in unserem Kanton die Korporationen im Sinne von § 34, Ziff. 4 EG. z. ZGB.

Wesensmerkmale dieser Korporationen sind: Einmal müssen sie Aufgaben öffentlich-rechtlicher Natur übernommen haben, insbesondere im Gebiete des Polizeiwesens (z. B. Brunnenkorporationen), des Forst- nnd Flurwesens (z. B. Wald-, Wiesen-, Reben-, Bodenverbesserungskorporationen), des Wasserbauwesens (z. B. Bach-, Dammkorporationen), des Versicherungswesens (Viehversicherungskorporationen); sodann müssen solche Aufgaben für ganze Gemeinden oder für bestimmt begrenzte Teile von solchen übernommen sein; endlich muß die Vereinigung entweder zwangsweise auf Grund gesetzlicher Vorschrift oder freiwillig auf Grund eines Mehrheitsbeschlusses der sämtlichen beitragspflichtigen Beteiligten entstanden sein. Diese Korporationen erlangen das Recht der Persönlichkeit im allgemeinen mit dem Zeitpunkt, da die Korporationsversammlung vorschriftsgemäße Statuten aufgestellt hat, für gewisse Arten bedarf es noch regierungsrätlicher Statutengenehmigung (§ 35 Abs. 2 EG. z. ZGB.). Korporationen sind, wie aus § 3b und § 8a St. G. deutlich hervorgeht, sowohl vermögens- als einkommenssteuerpflichtig, vorausgesetzt natürlich, daß sie Vermögen und Einkommen haben.

b) Juristische Personen und verwandte Gebilde des Privatrechts.

Als solche sind zu nennen die Aktiengesellschaften und Genossenschaften, die Kollektiv- und Kommanditgesellschaften, die Erbengemeinschaften und Gemeinderschaften, die Vereine, die privaten Stiftungen, die privatrechtlichen Körperschaften des kantonalen Rechts, endlich auch noch Gesellschaftsformen des ausländischen Rechts.

a) Die Aktiengesellschaften.

Aktiengesellschaften sind mit juristischer Persönlichkeit ausgestattete Gesellschaften mit fixiertem Grundkapital, bei welchem die Mitglieder mit festen Anteilen beteiligt sind und nach außen nicht persönlich haften (OR. Art. 612)

Das thurgauische Steuergesetz sieht für Aktiengesellschaften keine Spezialbesteuerung, noch überhaupt besondere Bestimmungen vor. Aktiengesellschaften sind vielmehr, wie § 3b und § 8a St. G. ausdrücklich besagen, der allgemeinen Vermögens- und Einkommenssteuer unterworfen. Die Frage ist aber, was sie als Vermögen, was sie als Einkommen zu versteuern haben. Die Praxis geht bei der Vermögensbesteuerung der Aktiengesellschaften vom Gesellschaftskapital, Grundkapital plus Reservefonds aus; das Gesellschaftskapital wird nämlich als Äquivalent des Reinvermögens betrachtet, es bildet also nur formell die Grundlage der Besteuerung, während in Wahr-

heit das Vermögen getroffen werden will. Dieses Abstellen auf das Gesellschaftskapital ist angesichts der Bewertungsgrundsätze des Steuergesetzes, die auch für Aktiengesellschaften Geltung haben, nicht ohne große Modifikationen möglich. Vor allem gilt auch für Aktiengesellschaften der Grundsatz, daß Liegenschaften nach dem Katasterwert zu versteuern sind (§ 5 St. G.). Wenn dann als bewegliches Vermögen grundsätzlich die Differenz zwischen Gesellschaftskapital und Katasterwert der Liegenschaften angesehen wird, so ist mit Rücksicht auf die Bewertungsgrundsätze, wie sie das Steuergesetz für das bewegliche Vermögen aufgestellt hat, auch dies nicht ohne Zu- bzw. Abstriche zulässig; ist z. B. der Buchwert der Liegenschaften erheblich unter deren Katasterwert angesetzt, dann ist offenbar in der Differenz zwischen Gesellschaftskapital und Katasterwert der Steuerwert des beweglichen Vermögens — als welcher im allgemeinen der Verkehrswert zu gelten hat — zu tief angesetzt und es ist — summarisch gesprochen — die Differenz zwischen Buch- und Katasterwert der Liegenschaften zur Differenz zwischen Gesellschaftskapital und Katasterwert der Liegenschaften hinzuzurechnen (Bundesgericht i. S. Bächtold & Cie., 3. April 1914[1] und 29. Oktober 1914; das Bundesgericht gestattete die Hinzurechnung der Differenz zwischen Buch- und Katasterwert der Liegenschaften zum Reinvermögen unter dem Gesichtspunkt einer stillen Reserve.). Das Gesellschaftskapital kann also wohl Ausgangspunkt der Vermögensberechnung sein, diese hat aber im weiteren auf die Feststellung der gesetzlichen Steuerwerte des unbeweglichen und beweglichen Vermögens auszugehen. Als Einkommen der Aktiengesellschaften kann nur in Betracht kommen der Betriebsrohertrag abzüglich der Betriebsausgaben und geschäftsmäßig begründeten Abschreibungen, sowie 4% des versteuerten Betriebskapitals. Zuwendungen an die Aktionäre, wie Dividenden, Genußscheine, Aushändigungen liberierter Aktien ohne entsprechende Einzahlungen u. dgl. stellen sich als Gewinnverteilungen, nicht als Betriebsausgaben dar und dürfen daher nicht in Abzug gebracht werden. Das geht unzweifelhaft aus den Gesetzesmaterialien hervor und entspricht konstanter Praxis. Ob es den Absichten des Gesetzgebers gemäß ist, daß Tantièmen für Verwaltungsorgane vom Gesellschaftsgewinn abgezogen werden dürfen, falls die Empfänger im herwärtigen Kanton dafür zur Versteuerung herangezogen werden können (§ 16 Vollz.-V.), ist zu bezweifeln.

Aus dem Umstand, daß die Aktiengesellschaft rechtlich ein von den Aktionären verschiedenes Rechtssubjekt darstellt, könnte man schließen, daß, obwohl sie das Aktienkapital als ihr Vermögen zu versteuern hat und die ausbezahlten Dividenden nicht von ihrem

[1] B. Ger. 40, I, S. 197.

Einkommen abziehen darf, doch noch die einzelnen Aktionäre ihre Aktien als ihr persönliches Vermögen, ihre Dividendenbezüge als ihr persönliches Einkommen zu versteuern haben. Der Gesetzgeber hat aber erkannt, daß dies eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung bedeuten würde. Er hat deshalb — ich entnehme das den Großratsverhandlungen — vorgesehen, daß Aktien nur durch die Aktiengesellschaften als Aktienkapital und nur ausnahmsweise — bei außerkantonalen Aktiengesellschaften, wo die Gesellschaft selbst nicht gefaßt werden kann — von den Aktionären zu versteuern seien (es wird also grundsätzlich die Aktiengesellschaft den Aktionären gleichsam substituiert), Dividenden sind — wie Zinsen — insoweit von den Aktionären persönlich zu versteuern, als sie 4% übersteigen, Dividenden außerkantonaler Aktiengesellschaften genießen diese Steuerbefreiung, wie ich aus § 10c St. G. schließe, nur dann, wenn sie bereits durch die Aktiengesellschaften zu versteuern sind, während sie sonst zum vollen Betrage der Einkommenssteuer unterliegen. (Das Bundesgericht nahm i. S. Häberlin-Werner, 14. April 1919[1] gestützt auf § 10c St. G. die volle Steuerfreiheit der aus auswärtigen Geschäften bezogenen Dividenden an, vorausgesetzt, daß sie bereits am Orte der Geschäftsbetreibung versteuert werden müssen; ich kann nicht glauben, daß der Gesetzgeber die Dividenden außerkantonaler Aktiengesellschaften besser stellen wollte, als diejenigen einheimischer Aktiengesellschaften.) Die grundsätzliche Steuerfreiheit der Aktien beim Aktionär, die grundsätzliche Steuerpflicht der Dividenden über 4% entspricht konstanter Praxis.

Wollen wir das System der Besteuerung der Aktiengesellschaften nach thurgauischem Recht kurz zusammenfassen (vgl. die Systeme der Besteuerung der Aktiengesellschaften in den Kantonen bei Gerloff, S. 22), so können wir sagen: volle Besteuerung der Aktiengesellschaften, ausnahmsweise Besteuerung der Aktionäre.

Wegen wirtschaftlicher Doppelbesteuerung können sich also die thurgauischen Aktiengesellschaften nicht beklagen. Die Zusammenbesteuerung der Aktionäre durch die Aktiengesellschaften hindurch ist gerechtfertigt, einmal weil nur so das gesamte Aktienkapital betroffen wird (es würden sonst viele Aktionäre dem Steuerfiskus entwischen, besonders Inhaberaktionäre), sodann weil die durch die Kapitalansammlung bewirkte erhöhte Leistungsfähigkeit am besten dadurch berücksichtigt wird, daß die Steuer nach dem angesammelten Kapital und der daraus hervorgegangenen Rendite bemessen wird. Den Hauptmangel unseres Systems sehe ich darin, daß auf den absoluten, statt auf den relativen Reinertrag als Einkommen abgestellt werden muß, daß überhaupt das Verhältnis zwischen in-

[1] B. Ger. 45, I, S. 465.

vestiertem Kapital und Reinertrag keine Berücksichtigung erfährt (das machte sich während der letzten Jahre, wo die Aktiengesellschaften in tiefster Krisis die volle Vermögenssteuer — zu welchen Steuerfüßen! — bezahlen mußten, besonders fühlbar). Würde dieses Verhältnis z. B. durch prozentuale Zu- und Abschläge zum ordentlichen Steuerbetrage mit berücksichtigt, so ware es, wie mir scheint, erträglich, daß Aktiengesellschaften grundsätzlich der Vermögens- und Einkommenssteuer unterworfen werden, obwohl ihr Kapital und Ertrag nicht Vermögen und Einkommen im Sinne der Doktrin darstellen (vgl. Fuisting, S. 188).

β) Genossenschaften.

Die Vermögens- und Einkommenssteuerpflicht der Genossenschaften gründet sich auf § 3b und § 8a St.G. Steuerpflichtig sind nicht nur die eigentlichen Erwerbsgenossenschaften, die auf Gewinn (über bloße Bedarfsdeckung hinaus) ausgehen, sondern auch Genossenschaften, die bloß der Bedarfsdeckung ihrer Mitglieder dienen wollen, wie z. B. gewisse landwirtschaftliche Genossenschaften. Steuerbefreiung (Vermögenssteuerbefreiung) genießen nur Genossenschaften zu wohltätigen und gemeinnützigen Zwecken (solche sind den Vereinen ebensolcher Zwecke gleichzustellen, das ergibt sich aus Sinn und Zweck der Steuerbefreiung von § 4a St.G.). Was die Art der Besteuerung der Genossenschaften anbelangt, so ist nach der Struktur dieser Organisationen (die Genossenschaft tritt ihren Mitgliedern wie die Aktiengesellschaft den Aktionären als selbständige juristische Person gegenüber, OR. Art. 678ff.) Analogie zu den Aktiengesellschaften anzunehmen. Insbesondere darf die Genossenschaft die an ihre Mitglieder ausbezahlten Gewinnanteile, unter welcher Bezeichnung diese auch erscheinen (Rabatt, Rückvergütung usw.), nicht von ihrem Ertrag in Abzug bringen (vgl. Bundesgerichtliche Praxis, Bd. 11, N. 154; der Entscheid paßt auch auf das thurgauische Recht).

γ) Die Kollektiv- und Kommanditgesellschaften.

Die Vermögens- und Einkommenssteuerpflicht dieser Gesellschaften geht aus § 3b, wo Gesellschaften und Kommanditgesellschaften als vermögenssteuerpflichtig, und aus § 8a St.G., wo allgemein Erwerbsgesellschaften als einkommenssteuerpflichtig erklärt werden, hervor. Diese Gesellschaften bilden also selbständige Steuersubjekte, obwohl sie keine juristischen Personen, sondern nur Gesamthandsverhältnisse darstellen. Aus der steuerrechtlichen Selbständigkeit dieser Gesellschaften ergibt sich, daß die Anteile der Gesellschafter

am Gesellschaftsvermögen und -einkommen von der Gesellschaft als Gesellschaftsvermögen und -einkommen zu versteuern sind; daß sie dann nicht auch noch bei den Gesellschaftern persönlich besteuert werden dürfen, ist selbstverständlich, die Doppelbesteuerung läge hier noch viel offener als bei den Aktiengesellschaften zutage. Die Zusammenbesteuerung der Gesellschafter ist für diese insofern nachteilig, als sie progressionsverschärfend wirken kann, sie ist aber in Anbetracht der wirtschaftlichen Einheit der Gesellschaft gerechtfertigt. Im interkantonalen Verhältnis, nämlich wenn das Gesellschaftsdomizil und das persönliche Domizil eines Gesellschafters sich in verschiedenen Kantonen befinden, gilt nach der bundesgerichtlichen Doppelbesteuerungsjudikatur (vgl. z. B. B. Ger. 41, I, N. 11) die Regel, daß der Gegenwert der persönlichen Arbeit eines Gesellschafters nicht im Gesellschaftskanton, sondern im Wohnsitzkanton des Gesellschafters zu versteuern ist, daß also der Gesellschaftskanton einen entsprechenden Abzug vom Gesellschaftseinkommen zu gewähren hat.

δ) *Die Vereine.*

Es handelt sich hier um Personenverbindungen zu nichtwirtschaftlichen Zwecken (Art. 60ff. ZGB). Ihre Steuerpflicht ist aber in § 3b und § 8a St.G. ausdrücklich statuiert. Der ideale Zweck an sich macht noch nicht steuerfrei. Steuerfreiheit genießen nur solche Vereine, die wohltätige und gemeinnützige Zwecke verfolgen (§ 4a St.G.). Diese Steuerfreiheit bezieht sich aber nur auf die Vermögens-, nicht auch auf die Einkommenssteuer. Die Wohltätigkeit und Gemeinnützigkeit muß Wesens-, nicht nur Nebenzweck sein. Die Steuerbefreiung der wohltätigen und gemeinnützigen Vereine ist nur eine solche von der Staats-, nicht auch von den Gemeindesteuern (aus § 46 St.G. herauszulesen, in § 7 Vollz.-V. ausdrücklich festgesetzt). Die Steuerbefreiung genannter Vereine wie auch der Stiftungen zu wohltätigen und gemeinnützigen Zwecken ist in den Botschaften zum Steuergesetz damit begründet, daß es sich hier meistens um Vereine, Stiftungen und Anstalten handle, die vom Staat finanziell unterstützt werden und die auf die öffentliche Wohltätigkeit ganz oder teilweise angewiesen seien.

ε) *Stiftungen.*

Die grundsätzliche Vermögenssteuerpflicht der Stiftungen ergibt sich aus § 4a St.G., wo — ausnahmsweise — gewisse Stiftungen von der Vermögenssteuer befreit werden; dagegen sind die Stiftungen, wie aus § 8 St.G. zu schließen ist — sie finden sich weder aus-

drücklich noch indirekt unter den dort genannten Kategorien von Steuersubjekten — frei von der Einkommenssteuer, obwohl auch sie Einkommen haben können (z. B. Zinsen über 4%). Stiftungen zu wohltätigen und gemeinnützigen Zwecken sind gänzlich steuerfrei (§ 4a St.G.), dagegen ist z. B. eine Stiftung zur Unterstützung der der Familie des Stifters angehörenden Armen vermögenssteuerpflichtig (Rechenschaftsbericht des Regierungsrates 1906, S. 348).

Unter Stiftungen sind hier Stiftungen im Sinne von Art. 80 ff. ZGB. verstanden, also solche mit selbständiger Rechtspersönlichkeit. Unechte Stiftungen, d. h. solche, die im Eigentum jemandes stehen, sind wie anderes Vermögen desselben, d. h. von ihrem Eigentümer zu versteuern.

ζ) *Erbengemeinschaften.*

Daß die Erbengemeinschaft für bereits zu Lebzeiten des Erblassers entstandene Steuerschulden (die Veranlagung und Steueraufforderung hat bereits zu Lebzeiten des Erblassers stattgefunden, nur die Bezahlung ist noch nicht erfolgt) belangt werden kann, ergibt sich aus dem Grundsatz der Universalsukzession, wie er die Erbfolge beherrscht.

Von dieser Steuerpflicht für Steuerschulden des Erblassers ist zu unterscheiden die Steuerpflicht für die Erbmasse als solche. Unser Steuergesetz sieht nämlich vor (§ 6 St.G.): „Von Erbmassen, welche im Kanton liegen, wird die Steuer so lange erhoben, bis das Vermögen unter die Erben verteilt und den auswärts wohnenden ihr Erbteil herausgegeben sein wird", und nach § 13 Vollz.-V. ist die Verlassenschaft eines Verstorbenen bis zur vollendeten Teilung als Steuereinheit anzusehen. Steuersubjekt für die unverteilte Erbmasse kann nur die Erbengemeinschaft sein. Die Steuer wird von der Erbmasse pro rata temporis ihrer Unverteiltheit erhoben; wenn die Erbschaft z. B. ein halbes Jahr unverteilt bleibt, so wird von ihr eine halbe Jahressteuer zu entrichten sein.

Die Besteuerung der Erbmasse als solche hat ihren Grund darin, daß, mag auch das Erbrecht der Erben schon mit dem Tode des Erblassers entstehen (560 ZGB), doch die einzelnen Erben nicht schon in diesem Zeitpunkt bekannt zu sein brauchen, daß es anderseits nicht angeht, ein Vermögen vielleicht lange Zeit steuerrechtlich brach liegen zu lassen, während doch ein Gesamteigentümer in der Erbengemeinschaft gegeben ist.

Diese Besteuerung der Erbmasse findet in interkantonalen Fällen, wo also ein oder mehrere Erben in einem andern Kanton wohnen, eine Schranke in der bundesgerichtlichen Doppelbesteuerungsjudikatur, die auf dem Standpunkt steht, daß für die Erbschaft von Anfang

an nur die einzelnen Erben nach Maßgabe ihres Erbteils an ihrem Wohnsitz besteuert werden dürfen (B.Ger. 24, I, S. 584; 32, I, S. 69).

η) Gemeinderschaften.

Dem Gesetze ist hinsichtlich der Besteuerung der Gemeinderschaften nichts zu entnehmen. Da aber ein Gesamthandsverhältnis vorliegt (vgl. Art. 342 ZGB.) und die Verbundenheit der Gemeinder kraft des familienrechtlichen Bandes in der Regel noch enger sein wird als bei der Kollektivgesellschaft, halte ich dafür, es sei die Gemeinderschaft als ein Ganzes zu besteuern, als ein selbständiges Steuersubjekt, das bei der Ertragsgemeinderschaft allerdings auch in steuerrechtlicher Hinsicht durch den Unternehmer zu vertreten sein wird.

ϑ) Die privatrechtlichen Körperschaften des kantonalen Rechts.

Es handelt sich hier um allmendgenossenschaftsähnliche Körperschaften, die nach Art. 59 Abs. 3 ZGB. unter den Bestimmungen des kantonalen Rechts verbleiben. Als solche nennt das thurgauische E.G. (§ 39): die Wald-, Torf- und Mooskorporationen, deren Grundeigentum ein territorial ungeteiltes Gesamteigentum bildet, welches nur zum Zwecke der Nutzung in eine bestimmte Zahl von Anteilrechten (Marken, Gaben, Huben, Schuppisse, Schuppisvierlinge, Ofenrechte usf.) zerlegt ist. Sie besitzen das Recht der Persönlichkeit ohne Eintragung in das Handelsregister. Von den öffentlichrechtlichen Korporationen unterscheiden sie sich dadurch, daß sie dem privaten Nutzen dienen. Sie sind ohne Zweifel mit zu den Korporationen im Sinne des Steuergesetzes (§ 3b und § 8a) zu rechnen; damit sind sie auch der Vermögens- und Einkommenssteuerpflicht fähig. Aus der Steuersubjektivität dieser Körperschaften ergibt sich, daß das gemeinschaftliche Grundeigentum als Vermögen, der Ertrag desselben als Einkommen der Körperschaft zu versteuern ist, wobei — wie bei der Aktiengesellschaft die Dividenden — die an die Mitglieder ausbezahlten Nutzungsanteile nicht vom Ertrag der Körperschaft abgezogen werden dürfen. Eine Besteuerung des Anteilrechts bei den einzelnen Mitgliedern ist so wenig angängig wie die Besteuerung der Aktien bei den Aktionären, ist doch hier die wirtschaftliche Identität von Anteilhabern und Körperschaft noch viel ausgesprochener als bei den großen Aktiengesellschaften; ob die Nutzungsbezüge der einzelnen Anteilhaber wie die Dividenden der Aktionäre insoweit der Einkommenssteuer unterliegen, als sie 4% übersteigen, ist zu bezweifeln, da sie kaum wie Dividenden als Zinsen (§ 10b St.G.) angesehen werden können.

i) Gesellschaften des ausländischen Rechts.

Wenn Gesellschaften des ausländischen Rechts — sei es durch Grundbesitz, sei es durch Zweigniederlassung — unter die kantonale Steuerhoheit fallen, so schließt der Umstand, daß solche Gesellschaften grundsätzlich in der Schweiz nicht bestehen können, deren Steuerpflicht, wenn sie sich zweigweise in den Kanton erstrecken, nicht aus; denn nach § 3b St.G. sind die juristischen Personen unter Vorbehalt ausdrücklicher Ausnahmen vermögens-, ebenso nach § 8a Erwerbsgesellschaften allgemein einkommenssteuerpflichtig; Ausnahmen sind für diese Gesellschaften nicht gemacht.

B. Die sachliche Voraussetzung der Steuerpflicht.

Sind die persönlichen Voraussetzungen der Steuerpflicht gegeben, so muß noch eine objektive Voraussetzung hinzukommen, die eine gewisse Leistungsfähigkeit indiziert. Die Besteuerung schließt sich an die typischen Formen des Wirtschaftslebens an (Heckel I, S. 131). Als solche kommen für die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit in Betracht Vermögen, Ertrag, Einkommen. Um das positive Recht zu erkennen, müssen wir zuerst diese Grundbegriffe der allgemeinen Steuerlehre kurz feststellen.

I. Grundbegriffe.

Unter Vermögen verstehen wir die Gesamtheit aller einer Person zur Verfügung stehenden Wirtschaftsgüter (vgl. Fuisting, S. 82).

Das Vermögen zerfällt in drei Bestandteile:

1. diejenigen Vermögensgüter, welche nach wirtschaftlichen Rücksichten zum persönlichen Verbrauche dienen können; steuertechnisch sind diese zum Einkommen zu rechnen (nach thurgauischem Recht nur in beschränktem Maße);

2. das Gebrauchvermögen, diejenigen Vermögensgüter, welche nach wirtschaftlichen Rücksichten zum persönlichen Gebrauche bestimmt sind;

3. das Erwerbvermögen, das übrige Vermögen, das zur Bildung neuer Güter geeignete Erwerbvermögen, die Gesamtheit der die Person überdauernden Quellen.

Dem Gebrauchvermögen kommt für die steuerliche Leistungsfähigkeit eine weit geringere Bedeutung zu, als dem Erwerbvermögen.

Es geht aber doch zu weit, wenn Fuisting behauptet (S. 90), der Umfang des Gebrauchvermögens stehe zur Steuerkraft in gar keinem Verhältnisse. Der Besitzer von Luxusvermögen kann leichter Steuern zahlen, als wer nur gerade über die nach üblicher Auffassung notwendigen Gebrauchsobjekte verfügt; denn der erstere muß mit seinem Einkommen weniger haushalten, da er in seinem Luxusvermögen Reserven besitzt, die er jederzeit, wenn nötig, versilbern kann.

Gegenstand der Vermögenssteuer ist das sog. Stammvermögen, im Gegensatz zu den Vermögenszugängen, die den Wirtschaftserfolg, Ertrag und Einkommen, darstellen (vgl. Heckel I, S. 405).

Die Vermögenssteuer ist eine Steuer vom Vermögensbesitz (es gibt daneben auch Steuern vom Vermögensübergang, wie wir sie z. B. in den Handänderungsgebühren kennen).

Als Maßstab für die Leistungsfähigkeit kommt nur das nach Abzug der Passivmasse verbleibende Reinvermögen in Betracht, da dem zur Deckung der Passiven notwendigen Aktivvermögen nicht die geringste Steuerkraft innewohnt (Fuisting, S. 91).

Ertrag ist das objektive Ergebnis einer güterbildenden Quelle ohne Rücksicht auf die Art der Verwendung (Fuisting, S. 133). Als solche Quellen aber kommen in Betracht alle Teile des Erwerbvermögens, alle Arbeitstätigkeiten und Hebungsrechte, welche dauernd zur Erzielung von Gütern für den Einzelnen bestimmt sind (Fuisting, S. 151). Wir können folgende Gruppen von Quellen unterscheiden: Geldkapital, Grundbesitz, Gewerbebetrieb, reine Arbeitstätigkeit, Hebungsrechte (Hebungsrechte sind Rechte auf wiederkehrende Bezüge, die weder als Früchte eines noch vorhandenen Vermögens des Berechtigten, noch als Entgelt für gegenwärtige Arbeitstätigkeit erscheinen, z. B. Renten). Maßgebend für die Leistungsfähigkeit ist nur der Reinertrag, die Menge der aus einer bestimmten Einzelquelle neu entstehenden Güter nach Abzug der Gewinnungskosten (Fuisting, S. 82). Der ohne Berücksichtigung der Gewinnungskosten gefundene Rohertrag gestattet nicht den geringsten Rückschluß auf die persönliche Leistungsfähigkeit. Die individuelle Steuerkraft läßt sich auch nicht erkennen aus einer nach rein objektiven Verhältnissen bemessenen Ertragsfähigkeit. Mit dem Maßstabe des individuellen Reinertrages ist dagegen eine wenigstens beschränkte Möglichkeit zur Berücksichtigung der persönlichen Leistungsfähigkeit gegeben.

Auf den Erträgen aufgebaut, aber doch von ihnen zu unterscheiden ist das Einkommen. Darunter verstehen wir nach Heckel (I, S. 379) die im Rechtssubjekt einer Einzelwirtschaft zur Einheit zusammenfließenden Reinerträge aus den verschiedenen Erwerbs-

quellen. Fuisting (S. 110) definiert das Einkommen als die Gesamtheit der Sachgüter (besser: Wirtschaftsgüter), welche in einer bestimmten Periode dem Einzelnen als Erträge dauernder Quellen der Gütererzeugung zur Bestreitung der persönlichen Lebensbedürfnisse für sich und für die auf den Bezug ihres Lebensunterhaltes von ihm gesetzlich angewiesenen Personen zur Verfügung stehen. Wenn wir nach dem Verhältnis von Ertrag und Einkommen fragen, so können wir sagen: Ertrag ist, was der einzelnen güterbildenden Quelle eines Steuersubjektes an neuen Gütern entströmt, Einkommen, was dem Steuersubjekt aus seinen verschiedenen Quellen insgesamt zur persönlichen Verwendung zuströmt. Danach aber vor allem bemißt sich die persönliche Leistungsfähigkeit, was einem Steuerpflichtigen in einer bestimmten Periode insgesamt an Wirtschaftsgütern zur freien Verfügung steht. Die Einkommenssteuer genügt also dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit in weit höherem Maße, als die Ertragssteuern. Maßgebend für die Leistungsfähigkeit ist das Reineinkommen, nicht das Roheinkommen. Unter Roheinkommen verstehen wir nach Fuisting (S. 82) die Summe der Reinerträge aller Quellen eines Steuersubjektes, die diesem Steuersubjekte zufließen; unter Reineinkommen diese Summe, abzüglich solcher Leistungen, welche nicht mit den Quellen in ursächlichem Zusammenhange stehen, aber die wirtschaftliche und steuerliche Leistungsfähigkeit des Inhabers vermindern, was also vom Roheinkommen dem Inhaber zur Befriedigung seiner persönlichen Bedürfnisse zur Verfügung steht.

Zusammenfassend können wir sagen:

Die Vermögensbesteuerung erfaßt (summarisch) die in einem bestimmten Zeitpunkt einem Pflichtigen zur Verfügung stehenden Wirtschaftsgüter, die Ertragsbesteuerung die periodische Gütergewinnung innerhalb der einzelnen Quelle,

die Einkommensbesteuerung das periodische Gesamtergebnis der Gütergewinnung aus allen in einer Hand vereinigten Einzelquellen (Fuisting, S. 89).

II. Überblick über die positiv-rechtliche Regelung.

Die direkte Steuer des Kantons Thurgau zerfällt nach Gesetz, wenn wir zunächst von der Personalsteuer absehen, in eine Steuer vom Vermögen und eine solche vom Einkommen.

Die Vermögenssteuer hat eine doppelte Funktion: einmal soll sie das Stammvermögen als solches treffen, auch dasjenige, das

keinen Ertrag abwirft, oder dessen Ertrag sich nicht feststellen läßt, weiterhin soll durch die Vermögenssteuer der Vermögensertrag und das aus diesem resultierende sog. fundierte Einkommen besteuert werden. Soweit unsere Vermögenssteuer auf den Ertrag als Bewertungsgrundlage abstellt — und das ist bei den Liegenschaften im allgemeinen der Fall —, stellt sie schlechthin eine Ertragssteuer dar, wenn sie auch formell nicht auf dem Ertrag direkt, sondern auf dem kapitalisierten Wert desselben basiert. Bei anderer Bewertungsgrundlage wird der Ertrag nicht allein oder überhaupt nicht berücksichtigt. Im Verkehrswert kommt der Ertrag ohne Zweifel mit zum Ausdruck, aber außer dem Ertrag wirken auf den Verkehrswert noch ein Konjunkturverhältnisse, Zukunftschancen usw. In der Gebäudebrandversicherungssumme wird der Gebäudeertrag in keiner Weise mit in Anschlag gebracht. Da unser Steuerrecht nicht auf dem Boden der allgemeinen Einkommenssteuer steht, die den Vermögensertrag mitumfassen würde, letzterer vielmehr grundsätzlich durch die Vermögenssteuer getroffen werden soll, ist es klar, daß unserer Vermögenssteuer nicht nur die Funktion einer Ergänzungssteuer zur Einkommenssteuer zukommt, etwa im Sinne einer Vorbelastung des fundierten Einkommens (vgl. Fuisting, S. 86); ihre Rolle ist wesentlich verschieden von derjenigen der zürcherischen Vermögenssteuer; sie hat die Funktion einer selbständigen Hauptsteuer.

Die thurgauische Vermögenssteuer knüpft scheinbar an das gesamte Vermögen an; es ergeben sich jedoch so viele Ausnahmen von der objektiven Steuerpflicht (bei der Besteuerung des mobilen Gebrauchvermögens), daß eher von einer speziellen, als von einer allgemeinen Vermögenssteuer gesprochen werden muß.

Die Einkommenssteuer des Kantons Thurgau stellt keine Einkommenssteuer im Sinne der allgemeinen Steuerlehre dar, sondern vielmehr eine Ertragssteuer. Ihr Objekt ist nicht die Gesamtheit der im Steuersubjekt zusammenfließenden Reinerträge aus den verschiedenen Erwerbsquellen, sondern bilden zur Hauptsache nur diejenigen Erträge, die nicht schon von der Vermögenssteuer getroffen werden, namentlich der Ertrag aus Arbeitstätigkeit.

Der Ertrag aus Geldkapital unterliegt der Einkommenssteuer nur ausnahmsweise, nämlich soweit er 4% übersteigt: Grund: Er wird schon via Vermögenssteuer besteuert, so daß seine grundsätzliche nochmalige Besteuerung beim Einkommen eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung zur Folge hätte.

Der Ertrag aus Grundbesitz und Gewerbebetrieb — also aus Kapital und Arbeit zusammen — ist Gegenstand der Einkommenssteuer nur nach Abzug von 4% des Betriebskapitals, so daß also auch hier nur der Arbeitsertrag der Einkommenssteuer unterstellt

werden will, während der auf die Mitwirkung des Kapitals entfallende Teil des Betrages als schon durch die Vermögenssteuer getroffen gilt.

Der Einkommenssteuer unterliegen auch Pensionen, aber diese stellen in Wahrheit nur ein nachträgliches Entgelt für geleistete Arbeit, also in einem weiteren Sinne auch Arbeitsertrag dar. Von den Renten unterliegen Leibrenten mit ihrem Kapital der Vermögenssteuer ohne Einkommenssteuerpflicht, einkommenssteuerpflichtig scheinen dagegen, wie per argumentume contrario aus § 11 b des Steuergesetzes geschlossen werden muß, Zeitrenten zu sein. Leibrenten scheinen nur von der Vermögens-, Zeitrenten nur von der Einkommenssteuer getroffen zu werden.

Die Erträge aus anderen Quellen als Arbeitstätigkeit sind also nur ausnahmsweise zum steuerpflichtigen Einkommen zu rechnen.

Alle Erträge und Ertragsteile aber, soweit sie der Einkommenssteuer unterworfen werden, sind nach unserem Steuerrechte zusammenzuzählen, worauf dann die Einkommenssteuer von der so erhaltenen Gesamtsumme berechnet wird. In dieser Zusammenrechnung der einkommenssteuerpflichtigen Ergebnisse der verschiedenen Güterquellen liegt ein bedeutender subjektiver Beisatz zur Ertragsbesteuerung, der diese der Einkommensbesteuerung im Sinne der allgemeinen Steuerlehre nähert.

Vergleichen wir die rechtliche Regelung der Vermögens- und der Einkommenssteuer, so finden wir Gemeinsames und Verschiedenes.

Jede hat ihr eigenes Steuerobjekt, Vermögen ist das Objekt der einen, das der andern Einkommen. Während die Vermögenssteuer an einen Güterzustand in einem bestimmten Zeitpunkt anknüpft, stellt die Einkommenssteuer im wesentlichen auf eine Güterbewegung, einen Güterzufluß, in einer bestimmten Periode ab. Die Einkommenssteuer richtet sich wie keine andere Steuer nach dem wirtschaftlichen Leben in der Privatwirtschaft. Bei der allgemeinen Einkommensteuer wäre das noch viel mehr, als nach dem geltenden Recht der Fall.

Das Veranlagungsverfahren ist dasselbe für die Einkommens- und die Mobiliarvermögenssteuer, dagegen gilt für die Einschätzung der Immobilien ein besonderes Verfahren.

Im Steuermaß ist gemeinsam nur der Steuerfuß. Dieser beschlägt eben die ganze direkte Steuer. Verschieden sind dagegen die Einheitsansätze. Sie betragen bei der Vermögenssteuer $1—2\,^0/_{00}$, bei der Einkommenssteuer $^3/_{10}—^{15}/_{10}\,^0/_0$. Die Progession basiert nach unserem Steuerrecht nicht auf einer Summe an sich proportional berechneter Vermögens- und Einkommenssteuerbeträge; sie ist vielmehr für Vermögen und Einkommen getrennt geordnet, in der Weise, daß sie sich beim Vermögen nur nach dem Vermögen, beim Einkommen nur nach dem Einkommen richtet.

Eine Verschiedenheit besteht nach thurgauischem Steuerrecht noch darin, daß die 5—10fache Steuerbuße wegen Steuerbetrugs (§ 37 St.G.) nur für die Vermögens-, nicht auch für die Einkommensverheimlichung vorgesehen ist.

III. Das Objekt der Vermögenssteuer.

1. Das Vermögen als juristischer Begriff.

Vermögen im steuerrechtlichen Sinn ist viel mehr ein juristischer, als ein wirtschaftlicher Begriff. Das Vermögen an einer Sache oder an einem Rechte kann nur dem zustehen, der nach der Zivilrechtsordnung kraft besondern Rechtstitels die tatsächliche Herrschaft über die genannten Objekte ausübt. Dieser Rechtstitel muß grundsätzlich in Eigentum bestehen. Eigentum ist hier in einem weiten Sinn zu verstehen, als Verfügungsberechtigung über die Substanz eines Gutes; in diesem Sinne können auch Rechte einen Vermögensbestandteil bilden. Als Vermögen kommen aber nur solche Güter in Betracht, die einen abschätzbaren Vermögenswert besitzen.

Ausnahmsweise ist eine Sache von einem Nichteigentümer zu versteuern. Nutznießungsvermögen unterliegt der Vermögenssteuerpflicht da, wo der Nießbraucher wohnt (Rechenschaftsbericht des Regierungsrates 1915, S. 367). Dies ist gerechtfertigt, da die aus dem Nutznießungsvermögen erwachsende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, solange die Nutznießung dauert, ausschließlich dem Nutznießer zukommt, der Eigentümer aber nicht wissen kann, ob er das Ende der Nutznießung erleben werde.

Dagegen dürfen sonstige beschränkte dingliche Rechte nicht dem Eigentum gleichgestellt werden: der Berechtigte hat nicht die Sache zu versteuern. Dagegen können sie unter anderem Titel doch der Steuerpflicht unterliegen, z. B. Wohnrechte unter dem Titel Schuldverschreibung, ebenso Schuldbriefe.

Noch viel weniger ist eine Sache zu versteuern von einem, der bloß obligatorische Ansprüche auf sie erheben kann, mögen diese auch mit Besitz verbunden sein. So ist die Vermögenssteuer für Miet- und Pachtobjekte stets vom Eigentümer, nicht vom Mieter oder Pächter, zu entrichten.

Besitz ohne Recht macht nicht steuerpflichtig. Eine Ausnahme ist aber wohl zu machen für den Ersitzungsbesitzer, solange sein Besitz unangefochten bleibt, da sonst niemand da wäre, an den man sich halten könnte, während doch der Ersitzungsbesitzer wie ein Eigentümer den Nutzen der Sache genießt.

Stiftungsvermögen ist, sofern es sich um eine echte Stiftung (mit eigener juristischer Persönlichkeit) handelt, nicht von den begünstigten Personen, sondern von der Stiftung als selbständigem Steuersubjekt zu versteuern, bei unechten Stiftungen dagegen vom Eigentümer bzw. vom Nutznießer.

2. Die Unterscheidung zwischen unbeweglichem und beweglichem Vermögen.

Die Vermögenssteuer zerfällt nach thurgauischem Steuerrecht in zwei getrennte Partialen, eine Steuer vom beweglichen und eine solche vom unbeweglichen Vermögen. Es wird nicht in erster Linie nach den güterbildenden Quellen unterschieden, so daß also beispielsweise der landwirtschaftliche Grundbesitz und das zugehörige Mobiliar zusammenbesteuert würden, vielmehr stehen sich gegenüber auf der einen Seite das unbewegliche Vermögen der verschiedenen Güterquellen, auf der anderen Seite das bewegliche Vermögen derselben. Innerhalb des beweglichen und des unbeweglichen Vermögens können und müssen wir freilich die verschiedenen Quellen auseinanderhalten.

Die Unterscheidung zwischen unbeweglichem und beweglichem Vermögen ist von Bedeutung einmal für die Bewertung der Objekte. Die Bewertungsgrundsätze, die für Immobilien gelten — sie sind nicht einheitlich — finden keine Anwendung auf Mobilien. Wichtig ist die Unterscheidung auch für das Steuermaß: beim unbeweglichen Vermögen gilt durchwegs Proportionalbesteuerung, beim beweglichen Vermögen, allerdings erst von 80000 Fr. an, Progressivbesteuerung. Für die Schuldenabzüge ist vorgesehen, daß vom unbeweglichen Vermögen die auf dem Grundbesitz ruhenden Passiven und nur diese, vom beweglichen Vermögen die übrigen Passiven und nur diese abgezogen werden können. Verschieden ist für die beiden Vermögensteile auch die Organisation und das Verfahren der Einschätzung: Die Einschätzung der Immobilien erfolgt nicht durch die ordentlichen Steuerkommissionen (diese haben auf bereits festgestellte Registerwerte abzustellen), sondern durch besondere Schatzungskommissionen, nicht im ordentlichen Veranlagungsverfahren, sondern in einem besonderen, nicht im Steuergesetz selbst geregelten Verfahren. Die Ergebnisse der Immobilienschatzung werden zunächst in den sog. Katastern niedergelegt und von da jeweils in die Steuerregister hinübergenommen. Die Revision der Immobilienschatzungen folgt im allgemeinen größeren Zeitabständen, als die der sonstigen Veranlagungen. Der Gesetzgeber hat es abgelehnt, sie an feste Perioden zu binden, nur für Waldungen hat er eine Neuschätzung von 15 zu 15 Jahren vorgesehen.

3. Die Bewertung der Vermögensobjekte im allgemeinen.

Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie durch das Vermögen bestimmt wird, bemißt sich nach dem Wertumfang des Vermögens. Um aber den Gesamtwert des unbeweglichen einerseits, des beweglichen Vermögens anderseits zu finden, müssen wir von den einzelnen Bestandteilen des Vermögens, den Bewertungseinheiten, ausgehen (vgl. Fuisting, S. 287). Die Summe der Werte der Bewertungseinheiten ergibt dann den Steuerwert des beweglichen und des unbeweglichen Vermögens.

Denjenigen Wert, welcher vom Gesetz einem bestimmten Vermögensobjekt für die Berechnung der Steuer beigemessen wird, können wir Steuersubstrat nennen (Volmar und Blumenstein, S. 32). Als Steuersubstrat sind verschiedene Werte denkbar. Zum vorneherein auszuscheiden ist der Affektionswert, d. h. der auf andern als wirtschaftlichen Rücksichten beruhende Wert der besondern Vorliebe für eine Sache. Als steuerlich maßgebende Werte kommen namentlich in Frage der Verkehrswert (Preis) und der Ertragswert, ferner etwa noch der Nennwert, für gewisse Okjekte der Versicherungswert, oder auch Werte, die sich an einen der genannten Werte mehr oder weniger anlehnen, ohne sich mit ihm zu decken. Unser Steuerrecht kennt alle diese Werte. Die Bewertungsgrundlage ist also nach thurgauischem Steuerrecht nicht einheitlich.

Der Verkehrswert ergibt sich durch Abstellen auf die unter gewöhnlichen, normalen Verhältnissen abgeschlossenen wirklichen Kaufgeschäfte. Wenn der Eigenpreis, d. h. der vom Eigentümer gezahlte Preis, auf normale Weise zustande gekommen ist und nicht zu weit zurückliegt, so soll dieser als Verkehrswert angenommen werden. Über Angemessenheit oder Unangemessenheit der (normal zustandegekommenen) Kaufpreise hat die Veranlagungsbehörde nicht zu urteilen. Sie sind als unabänderliche Ergebnisse des wirtschaftlichen Tauschverkehres hinzunehmen (vgl. die Bewertungsregeln bei Fuisting, S. 287ff.).

4. Das unbewegliche Vermögen.

a) Der Grundstücksbegriff.

Objekt der Steuer vom unbeweglichen Vermögen ist der Grundbesitz. Unter Grundbesitz versteht das Gesetz Gebäude und Liegenschaften (§ 3a). Die steuerrechtliche Umschreibung ist insofern enger, als die zivilrechtliche (Art. 655 ZGB.), als sie nicht auf juristische, sondern ausschließlich auf körperliche Merkmale abstellt. Ein Recht kann in bezug auf die Besteuerung niemals zum Grund-

eigentum gerechnet werden, und zwar auch dann nicht, wenn es selbständig im Grundbuch aufgenommen ist. Ein im Grundbuch aufgenommenes selbständiges und dauerndes Bau- oder Quellenrecht (779 und 780 ZGB.) fällt also niemals unter den steuerrechtlichen Grundstücksbegriff. In Betracht fällt vielmehr nur die körperliche Substanz, wie sie dargestellt wird einerseits durch Grund und Boden, anderseits durch die auf demselben errichteten Gebäude und Bauwerke (Volmar und Blumenstein, S. 8, auch auf das thurgauische Recht anwendbar).

b) Bestandteile und Zugehör.

Daß Bestandteile eines Grundstückes mit diesem zu versteuern sind, erscheint als selbverständlich. Wie aber, wenn solche nach Gesetz nicht in die Immobilienschatzung aufzunehmen sind? Maschinen können Bestandteile von Gebäuden darstellen; das Brandassekuranzgesetz, das für die steuerliche Bewertung der Gebäude maßgebend ist, bestimmt aber, daß Maschinen von jeder Aufnahme in die Gebäudeschatzung ausgeschlossen seien, selbst dann, wenn sie mit dem Gebäude in fester Verbindung stehen. Es wird nichts anderes übrig bleiben, als die Bestandteil bildenden Maschinen, da ihre Steuerfreiheit nicht angenommen werden kann, für sich, d. h. wie Mobilien zu bewerten, den gefundenen Wert aber, da sie doch Bestandteile von Gebäuden darstellen, zum Wert der betreffenden Gebäude hinzuzurechnen.

Mit dem Grundstück zusammen ist auch dessen Zugehör zu versteuern. Die zivilrechtliche Umschreibung der Zugehör (Art. 644 ZGB.) ist aber für das Steuerrecht zu weit. In keinem Falle kann der bloße Wille des Eigentümers, eine bewegliche Sache für die Bewirtschaftung usw. eines Grundstückes dienen zu lassen, dazu genügen, diese Sache in den Steuernexus des Grundstückes einzubeziehen. Es muß vielmehr, damit der Wert der Zugehör demjenigen der Hauptsache zugerechnet werden kann, eine feste körperliche Verbindung zwischen den beiden Gegenständen bestehen, so daß die Zugehör sich der Hauptsache dauernd einfügt, wie z. B. ein eingemauerter Dampfkessel, eingemauerte maschinelle Einrichtungen (wenn diese nicht geradezu Bestandteile darstellen). Es hat von Fall zu Fall eine Prüfung des Vorhandenseins der steuerrechtlichen Pertinenzqualität stattzufinden (vgl. Volmar und Blumenstein, S. 9). Wo die Zugehör nicht schon in die Immobilienschatzung eingerechnet werden kann, wie z. B. Maschinen, die mit Gebäuden in fester Verbindung stehen, da gilt das oben für Bestandteile Gesagte analog.

c) Arten des steuerpflichtigen Grundbesitzes.

Wir können nach Gesetz vier Gruppen unterscheiden: Gebäude, Baugründe, Waldungen, übriges Grundeigentum. Die Unterscheidung ist von Bedeutung für die Bewertung und die Katastrierung.

a) Gebäude.

Da Gebäude nach der Brandversicherungssumme besteuert werden, ist anzunehmen, daß nur solche Gebäude der Besteuerung unterstehen, die brandversicherungspflichtig sind. Ausgeschlossen sind also abgelegene einzelne Gebäude, deren Schatzungswert weniger als 200 Fr. beträgt. Im übrigen sind alle Gebäude, mit Ausnahme der aus subjektiven Gründen steuerbefreiten (z. B. staatliche Gebäude), vermögenssteuerpflichtig. (§ 2 des Brandversicherungsgesetzes.) Bauwerke, die sich nicht als Gebäude darstellen, z. B. Monumente, scheinen nach thurgauischen Steuerrecht nicht der Besteuerung zu unterliegen, obwohl sie möglicherweise Luxusvermögen darstellen. Gegenstand der Besteuerung bilden in gleicher Weise landwirtschaftliche, gewerbliche und Wohngebäude. Es macht also keinen Unterschied, welcher Güterquelle sie angehören. Ob Gebäude selbstbewirtschaftet oder aber vermietet oder verpachtet seien, ist für ihre vermögenssteuerrechtliche Behandlung bedeutungslos; die Vermögenssteuer ist vom Eigentümer zu bezahlen. Da für Gebäude die Brandversicherungssumme entscheidend ist, welche ihrerseits auf dem Verkehrs-, nicht auf dem Ertragswert basiert, sind auch solche Gebäude zu versteuern, die keinen Ertrag abwerfen, wie z. B. leerstehende Industrie- oder Wohngebäude. Objekt der Gebäudebesteuerung ist nur das Gebäude an sich, nicht auch der Bauplatz, nicht auch die Hofstatt (diese dürfen nach § 20 des Brandversicherungsgesetzes nicht in die Schatzung eingerechnet werden). Es ist anzunehmen, daß das Gesetz von einer Besteuerung der Gebäudegrundfläche und der Hofstatt überhaupt Umgang nehme; wollte man ihre Steuerpflicht annehmen, so müßte man sie wohl zu den Baugründen rechnen, also nach dem Verkehrswert besteuern. Hausgärten unterliegen der Steuerpflicht und zwar nach dem Ertragswert (§ 5 c St.G.); Luxusgärten haben keinen Ertragswert, ihre Steuerpflicht scheint daher nach geltendem Recht verneint werden zu müssen, de lege ferenda würde ich sie für gerechtfertigt halten.

Steuersubstrat ist bei den Gebäuden die Brandversicherungssumme (§ 5 b St.G.). Diese findet sich niedergelegt in den gemeindeweise geführten Brandassekuranzkatastern. Für die Ermittlung der Brandversicherungssumme aber gilt: Die Schatzung der Privatgebäude

soll nach dem mittleren Kaufswerte geschehen und es dürfen hierbei weder der Bauplatz noch die Hofstatt noch die Lage und Lokalvorteile der Gebäude oder Gewerbsverhältnisse in Anschlag gebracht werden. Die Schatzung der öffentlichen Gebäude geschieht nach dem mittleren baulichen Werte und soll drei Vierteile dieses Wertes in ihrem gegenwärtigen Zustande nicht übersteigen. Steuerwert der Gebäude ist also, wenn wir von den steuerrechtlich wenig bedeutsamen öffentlichen Gebäuden absehen, in Wahrheit der Verkehrswert, aber nicht der gemeine Verkehrswert, sondern ein durch verschiedene Abstraktionen modifizierter Verkehrswert. In keiner Weise berücksichtigt wird der Ertragswert, wie er sich etwa aus den Mieterträgen ergibt. Die thurgauische Vermögenssteuer ist also mit Bezug auf die Gebäude eine Gebäudewertsteuer (vgl. Heckel I, S. 279). Das Abstellen auf die Brandversicherungssumme hat den technischen Vorteil, daß keine besondere Schatzung zu Steuerzwecken stattfinden muß, sondern die versicherungsrechtliche Schatzung auch zu steuerrechtlichen Zwecken benützt werden kann. Auch ist zuzugeben, daß die Brandversicherungssumme den Verkehrswert der Häuser mit beeinflußt. Eine Berücksichtigung der Brandversicherungssumme bei der Besteuerung hat ferner die heilsame Nebenwirkung, daß sie allfälligen Überversicherungen der Gebäude entgegenwirkt. Dagegen kann man sich fragen, ob der Brandassekuranzwert stets den für die steuerliche Leistungsfähigkeit maßgebenden Gebäudewert darstelle. Für die wirtschaftliche und steuerliche Leistungsfähigkeit sind doch ohne Zweifel Lage und Lokalvorteile der Gebäude mit von Bedeutung (man denke an Handels- oder Fabrikgebäude!). Die Besteuerung nach dem Verkehrswert hat auch Ungleichheiten zur Folge, indem bei landwirtschaftlichen Gebäuden der Verkehrswert vielfach weit über dem Ertragswert, bei Industriegebäuden mit geringerer Nachfrage der Ertragswert oft weit über dem Verkehrswert stehen wird.

β) Baugründe.

Der Begriff der Baugründe kann nicht aus dem Gesetz entnommen werden. Es muß sich hier um Grundstücke handeln, die nach ihrer Lage zu Bauzwecken geeignet sind und im Verkehr als Bauplätze angesehen werden. Maßgebend sind jedenfalls objektive Merkmale. Hierher gehört namentlich das ertragslose städtische Grundeigentum (vgl. Heckel I, S. 280).

Die Besteuerung der Baugründe unterscheidet sich von derjenigen der Gebäude einmal dadurch, daß hier nicht ein modifizierter, sondern der gemeine Verkehrswert entscheidet (§ 5c St.G.). Sodann ist hier der Steuerwert nicht im Brandassekuranz-, sondern im allgemeinen Liegenschaftenkataster enthalten.

γ) Waldungen.

Unter den Grundstücken der freien Flur ist den Waldungen eine besondere Behandlung zugedacht. Es wird hier nicht, wie bei den landwirtschaftlichen Grundstücken, auf den kapitalisierten mittleren Ertrag abgestellt, sondern in erster Linie auf den Bestand, gemeint ist offenbar der Holzbestand zur Zeit der Schatzung. Neben dem Bestand sollen allerdings auch die Ertragsfähigkeit des Bodens, ferner die Lage in ihrer Bedeutung für den Absatz und die Holzpreise gewürdigt werden. Der Liegenschaftenkataster ist also für Waldungen ein Mittelding zwischen Wert- und Ertragskataster (vgl. Heckel I, S. 261). § 5d St.G. Die Botschaft an das Volk zum geltenden Steuergesetz betonte noch, daß das Maximum der Taxation nicht zu hoch angesetzt werden dürfe und unter dem wirklichen Holzpreise bleiben müsse, weil die Rendite des Waldbestandes eine bescheidenere sei, als bei andern Bodenerträgnissen.

δ) Übriges Grundeigentum.

Hierher gehören die meisten Immobilien, insbesondere Wies-, Weide- und Ackerland, Garten- und Gemüseland, Obst- und Weinberggelände. Da die Bewertung auf den (mittleren) Ertrag abstellt, wird auch weiteres ertragsfähiges Land dazuzurechnen und zu versteuern sein, also namentlich auch die zur Substanzausbeutung der Oberfläche geeigneten Grundstücke, mögen sie der Torf-, Sand-, Kies-, Lehm- usw. -gewinnung dienen. Steuerfrei ist nur der eines natürlichen Ertrages überhaupt nicht fähige Boden, Unland (vgl. Fuisting, S. 305).

Steuersubstrat ist bei den hier genannten Grundstücken der Liegenschaftskatasterwert, der seinerseits auf Grundlage des mittleren Ertrages zu errechnen ist. Der Liegenschaftenkataster ist also nach unserem Steuerrecht im allgemeinen (Ausnahmen sind, wie schon gezeigt, zu machen für Baugründe und Waldungen) ein Ertragskataster (Heckel I, S. 261). Der Gesetzgeber ging, wie wir der Botschaft an das Volk zum geltenden Steuergesetz entnehmen, von der Anschauung aus, daß nicht der Verkehrs- oder Verkaufswert der Liegenschaften als Basis angenommen werden solle, weil dieser sehr schwankend sei und vielfach künstlichen Steigerungen unterliege. Als Maßstab sollte der mittlere Ertrag eines ordentlich bebauten Grundstückes angenommen werden, also nicht der eines besonders gut oder besonders nachlässig bebauten Grundstückes, indem sonst der fleißige Landwirt für seinen Fleiß und seine Opfer gewissermaßen bestraft, der nachlässige durch geringere Steuern belohnt würde. In der Abstellung auf den mittleren Ertrag liegt weiterhin

enthalten, daß nicht auf den Ertrag eines besonders guten, aber auch nicht auf den eines besonders schlechten Jahres, sondern auf den eines ordentlichen, mittleren Jahres gebaut werden soll. (Hochkonjunktur und Krisis finden nur bei der Einkommensbesteuerung ihre Berücksichtigung.) Diese Annahme von Durchschnitten in Abweichung vom Prinzip der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit ist für die Ertragsbesteuerung charakteristisch (vgl. Heckel I, S. 236). Sie hält sich an die Objekte, ohne in die subjektiven Verhältnisse einzudringen; damit aber muß sie auf die Feststellung der tatsächlichen Erträge verzichten und sich mit allgemein faßbaren Durchschnitten bescheiden. Bei der Feststellung des mittleren Ertrages ist nach § 6 der Verordnung vom 18. September 1914 betr. den Vollzug von § 5 St.G. noch zu berücksichtigen: die Lage des Grundstückes mit bezug auf Zu- und Abfuhrverhältnisse, die Nähe von Straßen und größeren Ortschaften, der leichtere Absatz der Nutzungen, Höhenlage usw. Vom Bruttoertrag sind die Kosten der Bearbeitung und der Düngung in Abzug zu bringen. Unser Katastersystem sucht also wie alle modernen Katastersysteme den Reinertrag der steuerpflichtigen Grundstücke zu ermitteln (vgl. Heckel I, S. 260). Ist derart der maßgebliche Liegenschaftsertrag festgestellt, so ergibt sich durch 25fache Vermehrung desselben der steuerpflichtige Liegenschaftswert. Es wird also eine 4%ige Verzinsung angenommen. Man könnte sich fragen: warum dieser Umweg über die Kapitalisierung, warum nicht direkte Besteuerung des Ertrages mittels einer förmlichen Ertragssteuer? Steuertechnische Rücksichten sprechen für die Kapitalisierung, indem die Einschiebung einer förmlichen Ertragssteuer zwischen Vermögens- und Einkommenssteuer das Steuersystem in schwer verständlicher Weise komplizieren würde. Bewertungseinheit im Bereiche des Liegenschaftsbesitzes ist, wie sich aus dem vorhergehenden ergibt, nicht das Landgut als Ganzes, sondern das einzelne Grundstück, der Liegenschaftskataster des thurgauischen Rechts charakterisiert sich als Parzellar-, nicht als Gutskataster (vgl. Fuisting, S. 290; Heckel I, S. 261).

d) Klassifikationstarife für die Liegenschaften.

Für die Schätzung der Liegenschaften, ausgenommen Gebäude (für diese ist das Brandversicherungsrecht maßgebend), hat das kantonale Steuerkommissariat Berechnungstabellen erstellt vom Jahre 1900.

Es werden darin zwei Gruppen von Kulturgattungen unterschieden: auf der einen Seite Waldungen, auf der andern Wiesen-, Acker-, Rebland und Baugründe.

Die Waldungen werden nach dem Bodenwert pro Juchart in fünf Bodenklassen, mit Halbklassen dazwischen, und sieben Altersklassen, mit Halbklassen dazwischen, eingeteilt. Für die verschiedenen Boden- und Altersklassen ist alsdann der Wert in Franken für die verschiedenen Größen angegeben.

Die andere Gruppe von Kulturgattungen zerfällt je nach dem Bodenwert pro Einheit in 40 Klassen, für die alsdann die Werte nach den verschiedenen Bodengrößen ausgerechnet sind.

Da diese Tabellen von bereits bekannten Einheitswerten der Liegenschaften ausgehen und keine Anhaltspunkte zur Feststellung dieser Einheitswerte selbst bieten, kommt ihnen nicht mehr als die Bedeutung bloßer Ausrechnungstabellen zu.

Eigentliche Klassifikationstarife, an Hand derer sich die Werte pro Flächeneinheit der einzelnen Kulturgattung und Bonitätsklasse finden ließen, etwa noch in Verbindung mit der Aufstellung von Normal- oder Mustergrundstücken als typischen Vertretungen der einzelnen Gattungen und Klassen (vgl. Fuisting, S. 317/18), kennt unser geltendes Steuerrecht nicht.

5. Das bewegliche Vermögen.

a) Begriff.

Bewegliches Vermögen ist alles Vermögen, das sich nicht als Grundbesitz darstellt. Wie weit das bewegliche Vermögen steuerpflichtig sei, geht aus dem Steuergesetz nicht ohne weiteres deutlich hervor. Aus § 3 St.G., wo das bewegliche Vermögen der Kantonseinwohner allgemein, dasjenige auswärts wohnender Inhaber oder Anteilhaber herwärtiger Geschäfte nach Maßgabe der in das Geschäft eingeworfenen Fonds steuerpflichtig erklärt wird, möchte man auf eine allgemeine Steuerpflicht des beweglichen Vermögens, ohne Unterschied des Gegenstandes, schließen. Aus § 4d ergibt sich aber eine weitgehende Steuerbefreiung des persönlichen Gebrauchvermögens, indem dort die Hausgeräte soweit von der Vermögenssteuer ausgenommen werden, als sie zur Benützung des Pflichtigen dienen. In § 13 Ziff. 1, wo die Normalansätze für das bewegliche Vermögen geregelt werden, ist nur von Kapitalien und gewerblichen Betriebsfonds als Grundlagen der Besteuerung die Rede, woraus man gänzliche Steuerfreiheit des persönlichen Gebrauchvermögens zu folgern versucht ist. Halten wir alles zusammen, so ergibt sich, daß zur Hauptsache zwar die Steuerpflicht auf Kapitalien und gewerbliche Betriebsfonds beschränkt ist, daß aber doch ausnahmsweise auch das persönliche Gebrauchvermögen zur Besteuerung heranzuziehen ist.

Nach dem Gesagten können wir das bewegliche Vermögen in drei Bestandteile zerlegen: Kapitalien, gewerbliche Betriebsfonds, persönliches Gebrauchvermögen.

b) Kapitalien.

Unter Kapitalien im Gegensatz zu den gewerblichen Betriebsfonds verstehen wir verleihbares Kapital, namentlich Geldkapital, Kapitalanlagen in geldwirtschaftlicher Form (vgl. Heckel I, S. 317). Es scheiden aus die in eigenen Quellen des Grundbesitzes oder Gewerbebetriebes angelegten Gelder. Dagegen sind die auf fremdem Grundbesitz etwa in Schuldbriefen angelegten Gelder, ebenso die in fremde Gewerbebetriebe — z. B. als Obligationen bei einem Industrieunternehmen — gesteckten Gelder zu den Kapitalien, nicht zu den gewerblichen Betriebsfonds zu rechnen (vgl. Fuisting, S. 153 ff.).

Das Steuergesetz führt in § 5a, wo die Bewertung des Kapitalvermögens geregelt wird, die wichtigsten Arten von Kapitalien auf. Steuerpflichtig sind danach einmal Schuldverschreibungen. Der Gesetzgeber knüpft hier an einen Begriff des kantonalen Privatrechts an, wie es vor Inkrafttreten des Zivilgesetzbuchs galt. § 23 des Gesetzes betr. die Organisation des Fertigungswesens vom 20. September 1850 vereinigt unter dem Sammelbegriff Schuldverschreibungen verschiedene Arten dinglicher Rechte, hauptsächlich Grundpfandrechte: 1. Schuldbrief, 2. Überbesserungsbrief, 3. Kaufschuldbrief, 4. Weibergutsbrief, 5. Leibgedings- oder Verpfründungsbrief, 6. Verschreibung dinglicher Wohnungs- oder Nutznießungsrechte. Solche Schuldverschreibungen können noch heute bestehen, wenn sie nicht bereits in Pfandtitel des Zivilgesetzbuchs umgewandelt worden sind (vgl. Art. 22 des Schlußtitels zum ZGB. und § 126 des Einführungsgesetzes zum ZGB.). Ihnen werden heute gleichzustellen sein die Grundpfandrechte des Zivilgesetzbuchs, Grundpfandverschreibung, Gült- und Schuldbrief, ebenso das Wohnrecht und die Nutznießung an Immobilien nach dem Zivilgesetzbuch.

Den Schuldverschreibungen sind steuerrechtlich gleichgestellt die gewöhnlichen Schuldscheine. Darunter werden alle Forderungsurkunden zu verstehen sein, die weder zu den Schuldverschreibungen noch zu den übrigen Wertpapieren (für diese gilt wieder etwas besonderes) gehören, also z. B. faustpfändlich gesicherte, verbürgte, durch Garantievertrag (Art. 111 OR.) sichergestellte, aber auch gänzlich unversicherte verurkundete Forderungen, also auch gewöhnliche Darlehensscheine. Fraglich ist die Steuerpflicht bloß mündlich eingegangener Forderungen. Sie ist m. E. zu bejahen, obschon sie in § 5a nicht mit erwähnt werden; denn § 5 will nicht eine abschließende

Umschreibung der Steuerobjekte geben, sondern nur die Bewertung der wichtigsten Objekte normieren; dann hat es aber keinen Sinn, nach der Mündlichkeit oder Schriftlichkeit einen Unterschied zu machen; denn für die steuerliche Leistungsfähigkeit ist es an sich irrelevant, ob eine Forderung schriftlich verurkundet sei oder nicht.

Für Schuldverschreibungen und gewöhnliche Schuldscheine gilt das Gemeinsame, daß sie zum Nennwert zu versteuern sind. Nicht maßgebend sind also der Verkehrswert und der Ertragswert. Aus der Eliminierung des Ertragswertes ergibt sich, daß unverzinsliche Forderungen so gut steuerpflichtig sind wie verzinsliche. Verkehrswert und Ertragswert können erheblich vom Nominalwert abweichen. Erhebliche Minderwerte sollten (de lege ferenda) berücksichtigt werden können (vgl. über die Nennwerte als Steuerwerte Fuisting S. 293).

Ein wichtiges Steuerobjekt bilden die Wertpapiere (die „übrigen Wertpapiere" sagt das Gesetz, wohl deswegen, weil schon ein Teil der Schuldverschreibungen Wertpapiercharakter trägt, wie z. B. der Schuldbrief des alten und des neuen Rechts). Als Beispiele nennt das Gesetz Aktien, Anteilscheine, Obligationen usw. Nach der Praxis (in Übereinstimmung mit den Gesetzesmaterialien) werden aber Aktien und genossenschaftliche Anteilscheine beim Aktionär bzw. Genossenschafter nur dann besteuert, wenn es sich um Beteiligungen bei außerkantonalen Gesellschaften handelt. Zu den steuerpflichtigen Wertpapieren sind weiter zu rechnen (man wird den Begriff nicht zu eng fassen dürfen, sondern so, wie er im Leben gewöhnlich verstanden wird und wohl auch vom Gesetzgeber aufgefaßt worden ist) Sparhefte, Kontokorrentguthaben, überhaupt Bankguthaben, Wechsel, Postscheck, Privat- und Staatsobligationen. Die Gesellschaftsanteile der Kollektiv- und Kommanditgesellschafter sind nicht von den Gesellschaftern persönlich, sondern von ihrer Gesellschaft zu versteuern; sie stellen keine Kapitalanlagen in fremdem Gewerbebetrieb dar (Kollektiv- und Kommanditgesellschaft besitzen nach herrschender Ansicht keine eigene Rechtspersönlichkeit), sondern solche in eigenem Gewerbe, also kein Kapital im Sinne unserer Begriffsfassung (vgl. Fuisting, S. 153). Stille Beteiligungen sind als Dahrlehensforderungen zu den gewöhnlichen Schuldscheinen oder den mündlich eingegangenen Forderungen zu rechnen.

Als Steuerkapital aus den Wertpapieren gilt der jeweilge Kurswert, bzw. der Rentabilitätswert (§ 5 St.G.), je nachdem sie an der Börse kotiert sind oder nicht. In der Besteuerung nach dem Rentabilitätswert haben wir einen weiteren Fall der reinen Ertragsbesteuerung via Vermögenssteuer. Der Besteuerung nach dem Rentabilitätswert unterliegen z. B. Sparhefte. Der Rentabiltätswert ergibt sich aus der Kapitalisierung der Rendite, er braucht sich durchaus nicht mit dem Nominalwert zu decken.

Zum Kapitalvermögen sind auch zu rechnen Lebensversicherungen. Diese sind nach dem Rückkaufswerte zu versteuern (§ 9 Vollz.-V.).

Der Vermögenssteuerpflicht unterliegen auch Leibrenten, ferner Fideikommisse, denen ein bestimmtes Kapital als Basis zur Nutznießung dient (§ 11b St.G.).

Einen Bestandteil des steuerpflichtigen Kapitalvermögens bilden endlich unzweifelhaft die Bargeldbestände.

c) Die gewerblichen Betriebsfonds.

Unter den gewerblichen Betriebsfonds ist jedenfalls Erwerbsvermögen zu verstehen (im Gegensatz zum persönlichen Gebrauchvermögen), aber nur bewegliches Erwerbsvermögen (da das unbewegliche Vermögen für sich behandelt wird), endlich sind die gewerblichen Betriebsfonds in Gegensatz gestellt zu den Kapitalien. Wir können also die gewerblichen Betriebsfonds definieren als das Erwerbsvermögen, soweit dieses nicht im Grundbesitz oder in Kapitalien besteht. Danach umfaßt aber der Begriff nicht nur Gewerbekapital im engern Sinn (vgl. Fuisting, S. 170), sondern auch mobiles Vermögen landwirtschaftlicher Gewerbe. Es kommen hier nur in Betracht Kapitalanlagen in eigenem landwirtschaftlichem oder gewerblichem Betrieb, da solche in fremdem Betrieb sich als Kapitalvermögen darstellen. Gemeinsam ist den gewerblichen Betriebsfonds, daß sie bestimmt sind, im Zusammenwirken mit persönlicher Arbeit an der Ertrags- und Einkommensbildung mitzuwirken (vgl. Fuisting, S. 162ff. und S. 169ff.)

Wenn wir zu den gewerblichen Betriebsfonds nicht nur das Gewerbevermögen im engern Sinn, sondern auch landwirtschaftliches Vermögen zu rechnen haben, so können wir nichtsdestoweniger die beiden Gruppen auseinanderhalten:

a) Die landwirtschaftlichen Betriebsfonds.

Unter diesem Titel ist vor allem zu versteuern die Viehhabe, das lebende Inventar. Zweifel können entstehen hinsichtlich der Fruchterzeugnisse. Diese bilden jedenfalls in dem Jahre, in welchem sie entstehen, noch kein Vermögen, sondern Ertrag; es geht also nicht an, schon die Fruchterzeugnisse des laufenden Jahres der Vermögenssteuer zu unterwerfen; werden sie im Jahre der Entstehung veräußert, so ist der Veräußerungserlös zum Ertrag dieses Jahres, nicht zum Vermögen zu rechnen; werden die Fruchterzeugnisse dagegen behalten, so sind sie bei der Einschätzung im folgenden Jahre nicht mehr als Ertrag, sondern als Vermögen zu veranschlagen

(vgl. Fuisting, S. 163). Gegenüber der grundsätzlichen Steuerpflicht der Viehhabe hat das Steuergesetz in § 4d eine Ausnahme vorgesehen, indem dort die Viehhabe, soweit sie für den Milchbedarf zum Unterhalte der Familie oder als Zugvieh zum Betrieb der Landwirtschaft notwendig ist, von der Vermögenssteuer befreit wird. Andern Berufsgruppen ist eine entsprechende Ausnahme von der objektiven Steuerpflicht nicht gewährt, so daß wir es hier mit einer Begünstigung der Bauernsame, einer Art bäuerlichem Existenzminimum, zu tun haben. Zu den landwirtschaftlichen Betriebsfonds gehören sodann die Wirtschaftsvorräte. Der Gutsertrag des laufenden Jahres ist aber ausdrücklich von der Vermögensbesteuerung ausgenommen (§ 4d St. G.), er stellt eben für dieses Jahr kein Vermögen, sondern Ertrag dar. Es darf also von den Steuerkommissionen nicht einfach auf die Wirtschaftsvorräte, wie sie zur Zeit der Veranlagung vorhanden sind, abgestellt werden. Fraglich ist, wie weit landwirtschaftliche Geräte, Werkzeuge, Wagen, Maschinen der Steuerpflicht unterliegen. In § 4d St. G. wird das Feld- und Handwerksgerät von der Vermögenssteuer befreit. Die gewöhnlichen, allgemein üblichen Geräte sind also nicht zu versteuern; dagegen hat das Bundesgericht i. S. H. Schmid, 27. Nov. 1920, entschieden, es könne ohne Willkür angenommen werden, daß moderne Maschinen, wie Elektromotor, Heuelevator, Futterschneid-, Fruchtbrech- und Mähmaschinen, Obstmühle und Obstpresse nicht als Feldgerät im Sinne des Steuergesetzes zu betrachten seien. Noch viel weniger werden Wagen, die nicht zum Betrieb gehören (z. B. Breaks), von der Besteuerung ausgenommen werden dürfen (Luxusvermögen).

Bei der Forstwirtschaft spielen die Mobilien eine geringe Rolle. Die gewöhnlichen Geräte und Wagen sind auch hier von der Steuerpflicht befreit, ebenso das zum Betriebe nötige Zugvieh.

β) Die gewerblichen Betriebsfonds im engern Sinn.

Es handelt sich hier um das werbende Vermögen und zwar das bewegliche Vermögen der gewerblichen Unternehmungen. Der Begriff gewerbliche Unternehmungen ist in einem weiten Sinne zu fassen, so daß nicht nur die Produktionswirtschaft, sondern auch andere Erwerbsarten, auch der Handel miteinzubeziehen sind. Die Steuerpflicht erstreckt sich auf alle gewerblichen Unternehmungen ohne Rücksicht auf ihre Verfassung (Handwerk, Verlag, Industrie, Handel) und den Betriebsumfang (Klein-, Mittel-, Großbetrieb). Auch die Transport-, Versicherungs- und Schankgewerbe unterstehen der Vermögensbesteuerung (vgl. Heckel I, S. 286).

Zu den gewerblichen Betriebsfonds gehört grundsätzlich alles bewegliche Vermögen, das im eigenen Gewerbebetrieb eines Steuer-

pflichtigen der Erzielung des Wirtschaftserfolges dient, also namentlich Maschinen, Geschäftsmobiliar, Betriebsutensilien, Lastautos und Wagen, Gerätschaften, Werkzeuge, ferner Wirtschaftsvorräte (die Erzeugnisse des laufenden Jahres stellen aber für dieses Jahr Ertrag, nicht Vermögen dar), Rohmaterialen, Halb- und Ganzfabrikate, Warenlager, Hilfsstoffe wie Heizungsmittel; die laufenden Geschäftsguthaben stellen für das Jahr ihrer Entstehung Ertrag dar und nehmen an der Bildung des Einkommens teil, erst im folgenden Jahr werden sie zu Vermögensbestandteilen; endlich gehören zu den gewerblichen Betriebsfonds gewisse Rechte, deren Ausnützung zur Gewinnerzielung mithilft, wie Patentrechte, Wasserkräfte (vgl. Fuisting, S. 170ff.). Für das Kleingewerbe sieht das Gesetz eine Erleichterung vor, indem in § 4d St. G. das Handwerksgerät von der Besteuerung ausgenommen wird. Die großrätliche Kommission erklärte sich bei Beratung des geltenden Steuergesetzes dahin, daß nur diejenigen Handwerksgeräte gemeint sein sollen, welche im Sinne des Betreibungsgesetzes als Kompetenzstücke belassen werden müßten. Danach sind steuerfrei die dem Schuldner und seiner Familie zur Ausübung ihres Berufes notwendigen Werkzeuge und Gerätschaften, Instrumente und Bücher, Art. 92, Ziff. 3 SchKG. Zum steuerfreien Handwerksgerät im Sinne des Steuergesetzes sind also nach dem Gesagten wohl auch die Instrumente der Ärzte und anderer wissenschaftlicher Berufe zu zählen. Die Steuerfreiheit der Berufsbibliotheken ist in § 4d ausdrücklich statuiert.

Bei Geschäftsfirmen, die nach Bilanzen eingesteuert werden, können die gewerblichen Betriebsfonds noch besondere Posten enthalten; sie spielen eine besondere Rolle bei den Aktiengesellschaften, können aber auch bei andern Geschäftsfirmen vorkommen: die Reserven. Reserven sind die nicht zur unmittelbaren Verwendung für gegenwärtige Betriebszwecke bestimmten, sondern für gewisse zukünftige Zwecke zurückbehaltenen Teile des Betriebskapitals (Fuisting, S. 178). Man unterscheidet offene und stille Reserven. Die offenen Reserven treten als selbständige Bilanzposten auf; sie sind nicht in einem andern Bilanzposten enthalten. Man bezeichnet sie gewöhnlich als Reservefonds. Die stillen Reserven erscheinen nicht als selbständige Bilanzposten, sondern immer in Verbindung mit andern, seien es Aktiv -oder Passivposten; sie können bestehen in einer Überbewertung von Passiven oder in einer Unterbewertung von Aktiven (vgl. Volmar und Blumenstein, S. 107ff.).

Beispiele von offenen Reserven.

Der Vortrag auf neue Rechnung; dieser stellt für das Jahr, aus dem er vorgetragen wird, einen Teil des Reinertrages, für das Jahr,

in das er vorgetragen wird, einen Teil des Betriebskapitals dar, er ist also in letzterem Jahre zu den vermögenssteuerpflichtigen Betriebsfonds zu zählen.

Zu den vermögenssteuerpflichtigen offenen Reserven gehören weiterhin: Verlustreserven (zur Deckung ungewollter, außergewöhnlicher Vermögensverminderungen), Ausgabenreserven (angelegt zur Bestreitung künftiger außerordentlicher Ausgaben), Gewinnreserven, Passivantizipationen (Herübernahme künftiger Verpflichtungen in den Jahresabschluß), Dividendenreservefonds (zur Sicherung der Zahlung einer bestimmten Dividende), Amortisationsfonds (zur Amortisierung des Aktien- und Obligationenkapitals), Kursverlustfonds usw. Die Einlagen der einzelnen Jahre stellen aber für das Jahr, aus dem sie stammen, noch nicht Vermögen, sondern einen Teil des Ertrages und Einkommens dar.

Der Erneuerungsfonds stellt, wenn wir darunter die Passivbuchungen der Abschreibungen verstehen, eine unechte Reserve dar und kann nicht zum Vermögen gerechnet werden. Soweit er allerdings übersetzt ist, unterliegt er als stille Reserve der Steuerpflicht. Eine unechte, nicht steuerpflichtige Reserve stellt auch das Delcrederekonto dar; soweit die Einlagen aber übertrieben sind, können sie doch Reserven, steuerpflichtige stille Reserven darstellen.

Umstritten ist die Steuerpflicht der Wohlfahrtsfonds. Sie können auftreten als Reservefonds oder als Stiftungen mit eigener juristischer Persönlichkeit. Hierher gehören z. B. Kranken-, Unfall-, Unterstützungs-, Pensions- und andere Fonds. Die Steuerfreiheit dieser Fonds kann nach unserem Recht auch dann nicht angenommen werden, wenn sie eigene juristische Persönlichkeit besitzen; denn das Gesetz nimmt nur solche Stiftungen von der Vermögenssteuer aus, die wohltätige und gemeinnützige Zwecke verfolgen; sind die Begünstigten aber nur die Arbeiter und Angestellten bestimmter Privatwirtschaften, so fehlt das Moment der Gemeinnützigkeit (§ 4a St.G.).

Die stillen Reserven können bestehen in einer Überbewertung von Passiven, z. B. des Erneuerungsfonds, oder in einer Unterbewertung von Aktiven, z. B. bei Aktivbuchung der Abschreibungen in einer zu niedern Wertansetzung der Vermögensgegenstände. Die stillen Reserven stellen stets steuerpflichtiges Vermögen dar (vgl. Volmar und Blumenstein, S. 107ff.).

Was die Bewertung der gewerblichen Betriebsfonds (sowohl der landwirtschaftlichen als der gewerblichen im engern Sinn) betrifft, so ist allgemein der Verkehrswert als Steuersubstrat anzunehmen. Das ergibt sich nicht aus dem Gesetz direkt, wohl aber aus der

Vollziehungsverordnung, wo in § 9 Abs. 2 die Inventarien als nach dem Verkehrswert steuerpflichtig erklärt werden.

d) Das Gebrauchvermögen.

Wir verstehen darunter diejenigen Vermögensgüter, die zum persönlichen Gebrauche, nicht zur Bildung neuer Güter bestimmt sind (vgl. Fuisting, S. 82). Es ist hier nur von den beweglichen Gebrauchsgütern die Rede. Dieses Gebrauchvermögen ist entsprechend seiner geringen Bedeutung für die persönliche Leistungsfähigkeit auch in unserm Steuergesetze weitgehend von der Steuerpflicht befreit. § 4d St.G. nimmt nämlich von der Besteuerung aus die zur Benützung der Pflichtigen dienenden Hausgeräte aller Art. Das gewöhnliche Hausmobiliar unterliegt also (im Gegensatz zum Geschäftsmobiliar) nicht der Steuerpflicht. Fraglich ist, wie weit die Hausgeräte als zur Benützung der Pflichtigen dienend anzunehmen seien. Die Botschaft an das Volk zum geltenden Steuergesetz bietet darüber nähern Aufschluß. Danach soll nämlich das Mobiliar soweit steuerfrei sein, als das Bedürfnis desselben vorhanden ist, während die Steuerpflicht sich rechtfertige, wo größere Summen in Luxusgegenständen, Sammlungen angelegt seien. In § 10 Vollz.-V. wird denn auch das Luxusvermögen steuerpflichtig erklärt. Luxusautomobile, Luxuspferde, kostbare Schmucksachen, ebenso ein umfänglich das übliche Maß und jeglichen Bedarf übersteigendes Mobiliar sind also steuerpflichtiges Vermögen. Es mag hier noch ein Entscheid des Bundesgerichts angeführt werden, wonach die Qualifikation einzelner Gegenstände als Luxusgegenstände nicht voraussetzt, daß dieselben an sich luxuriös ausgeführt und ausgestattet wären, sondern sich schon daraus ergeben kann, daß der Gesamtmobiliarbesitz des Pflichtigen den für seine und seiner Familie Bedürfnisse erforderlichen Umfang übersteigt und wonach eine Verpflichtung, die als Luxus zu betrachtenden Gegenstände in ihrem Entscheide zu bezeichnen, für die Behörde nicht besteht (Bundesgericht i. S. Jakob Huber vom 4. Dezember 1914).

Der Begriff der steuerfreien Hausgeräte wird nicht so enge gefaßt werden dürfen, daß nur die speziell zur Benützung des Hauses dienenden Gegenstände darunter fallen, er wird sich auch auf andere persönliche Gebrauchsgegenstände, die sich gewöhnlich im Hause oder um das Haus herum befinden, erstrecken, so beispielsweise auch auf Kleider, Gartenmöbel (soweit nicht Luxusvermögen) usw.

Auch für das (mobile) Gebrauchsvermögen, soweit dieses der Steuerpflicht unterworfen ist, hat der Verkehrswert als Steuerwert zu gelten (§ 9 Abs. 2 Vollz.-V.).

6. Schuldenabzüge.

Eine nach dem Vermögen als dem Maßstab der Leistungsfähigkeit bemessene Steuer kann sich nur auf das reine Vermögen, d. h. den Überschuß des Aktivvermögens über das Passivvermögen, erstrecken. Zur Feststellung des steuerpflichtigen Vermögens muß also das Aktivvermögen um den Gesamtbetrag der Kapitalwerte von Schulden und Lasten gekürzt werden (Fuisting, S. 283).

Auch das thurgauische Steuergesetz steht auf dem Boden der Reinvermögensbesteuerung. § 7 verfügt nämlich: Bei Berechnung des Vermögens der Steuerpflichtigen, die im Kanton wohnen, sind die auf dem Grundbesitz ruhenden Schulden an diesem letztern, die sonstigen Passiven am übrigen Vermögen in Abzug zu bringen.

Wie unsere Vermögenssteuer aber in zwei Partialen, eine Steuer vom unbeweglichen und eine Steuer vom beweglichen Vermögen, zerfällt, so sind auch die Vermögenspassiven in zwei Gruppen geschieden: die auf dem Grundbesitz ruhenden Schulden und die sonstigen Passiven. Erstere dürfen am Grundbesitz und nur an diesem, letztere am übrigen Vermögen und nur an diesem in Abzug gebracht werden. Es stehen sich also als getrennte Vermögen gegenüber Grundstücksaktiven und Grundstückspassiven einerseits, aktives Mobiliarvermögen und sonstige Passiven anderseits. Aus dem Gesagten ergibt sich, daß, wenn die Passiven eines Vermögensteils die Aktiven desselben übersteigen, der Passivenüberschuß nicht auf den andern Vermögensteil verlegt werden darf; wenn also z. B. der Grundbesitz überschuldet ist, so darf die Überschuld nicht vom beweglichen Vermögen abgezogen werden.

Innerhalb der einzelnen Vermögenssteuerpartiale scheint sich der Schuldenabzug in der Weise zu vollziehen, daß die Summe der Passiven von der Summe der Aktiven abgezogen wird. Die Formulierung von § 7 St.G. spricht nicht dafür, daß das einzelne Passivum bei der Bewertung des Gegenstandes, dem es speziell zugehört, zu berücksichtigen sei, wonach nur die außerhalb der selbständigen Bestandteile des steuerbaren Vermögens stehenden Verpflichtungen von der Gesamtheit des unbeweglichen oder beweglichen Vermögens abzuziehen wären (vgl. Fuisting, S. 284).

Unter den auf dem Grundbesitz ruhenden Schulden sind jedenfalls zu verstehen Schulden, die durch ein Grundstück des Steuerpflichtigen sichergestellt sind. Schulden, für die ein Grundstück eines Dritten haftet, sind für den Schuldner keine Grundstücks-, sondern sonstige Passiven. Haftet dagegen ein Grundstück eines Steuerpflichtigen für die Schuld eines Dritten, so ruht die Schuld auf dem Grundbesitz des Steuerpflichtigen. Zu den auf dem Grundbesitz eines Pflichtigen ruhenden Schulden haben wir also alle

Schulden dieses Pflichtigen oder dritter Personen zu rechnen, für die ein Grundstück des Pflichtigen haftet. Ob die Schuld selbst auf dem Grundbesitz ruhe (Gült, 847 ZGB.), oder aber eine persönliche Schuld darstelle (Grundpfandverschreibung und Schuldbrief, 824 und 842 ZGB.), ist bedeutungslos, es kommt darauf an, ob ein Grundstück des Pflichtigen haftet. Eigentümerhypotheken (859, Abs. 2 ZGB.), ebenso Inhaberpfandtitel, die sich in Händen des Grundeigentümers befinden (859, Abs. 1 ZGB.), stellen keine wirklichen, die Leistungsfäkigkeit herabmindernden Belastungen des Grundbesitzes dar, berechtigen daher auch zu keinem Abzug, ebenso nicht leere Pfandstellen (815 ZGB.). Nach § 37 Vollz.-V. ist für Schulden, die vom Vermögen in Abzug gebracht werden wollen, der Beweis des Bestandes zu erbringen, für grundpfandversicherte Forderungen ist also das Vorhandensein eines wirklichen Grundpfandgläubigers, dem ein Grundstück des Pflichtigen haftet, nachzuweisen, dieser Beweis kann z. B. durch Zinsquittungen erbracht werden, wenn er sich nicht schon aus dem Grundbuch ergibt. Die auf dem Grundbesitz ruhenden Schulden werden nicht schon bei der Katastrierung der Grundstücke berücksichtigt, sondern erst im ordentlichen Veranlagungsverfahren vom Gesamtwert des unbeweglichen Vermögens in Abzug gebracht. Daß sie aber doch in Abzug gebracht werden, darin liegt ein bedeutender subjektiver Beisatz zur Ertragsbesteuerung, wie wir sie für den Großteil der Liegenschaften kennen. Das Ertragssteuerprinzip an sich kennt eine solche Berücksichtigung der Schulden nicht (vgl. Heckel I, S. 239). Den auf dem Grundbesitz ruhenden Schulden dürfen wohl auch Grundlasten beigezählt werden, sofern sie den Wert eines Grundstückes um einen abschätzbaren Betrag vermindern. Dagegen hieße es dem Worte „Schulden“ Gewalt antun, wollte man auch Grunddienstbarkeiten zu den auf dem Grundbesitz ruhenden Schulden rechnen.

Vom beweglichen Aktivvermögen dürfen alle nicht auf dem Grundbesitz ruhenden Passiven abgezogen werden. Hierher gehören einmal die auf dem beweglichen Vermögen ruhenden Schulden, d. h. die durch Mobilien eines Steuerpflichtigen pfandrechtlich gesicherten Schulden des Pflichtigen selbst oder dritter Personen. Weiterhin aber Schulden, die weder auf dem Grundbesitz noch auf dem beweglichen Vermögen ruhen, d. h. die dinglich unversicherten Schulden, wie z. B. gewöhnliche Darlehensschulden. Es wird sich aber um Schulden handeln müssen, die das Vermögen vermindern. Schulden also, die regelmäßig nicht aus dem Vermögen, sondern aus den Einkünften gedeckt werden, wie z. B. Schulden für gewöhnliche Reparaturen von Maschinen usw., ebenso laufende Haushaltungsschulden, dürfen nicht in Abzug gebracht werden (vgl. Fuisting, S. 284—85). Stets

ist für die abzuziehenden Schulden der Beweis zu erbringen (§ 37 Vollz.-V.). Fraglich ist, ob auch bloße haftungsrechtliche Schulden in Abrechnung zu bringen seien, z. B. Bürgschaftsschulden. Daß auch sie das Vermögen vermindern, steht außer Zweifel, damit aber erscheint ihre Abziehbarkeit gegeben.

Schwierigkeiten können sich hinsichtlich der Frage des Schuldenabzugs in interkantonalen Steuerfällen ergeben:

Fraglich ist einmal, ob auf dem Grundbesitz ruhende Schulden auch dann in Abzug gebracht werden dürfen, wenn der Pfandgläubiger außer Kanton wohnt, die pfandversicherte Forderung also nicht im herwärtigen Kanton zur Versteuerung herangezogen werden kann. Das Steuergesetz sieht für diesen Fall keine Ausnahme vom Grundsatz des Schuldenabzuges vor, so daß die Zulässigkeit des Abzugs auch hier zu bejahen ist.

Von diesem Fall zu unterscheiden ist der andere, wo der Eigentümer im Kanton befindlicher Gebäude oder Liegenschaften außer Kanton wohnt. Hier soll nach § 7 Abs. 2 St.G. der Kataster-anschlag ohne Abzug von Schulden maßgebend sein. Diese Bestimmung hat indes dem Bundesrecht über Doppelbesteuerung zu weichen, wonach es schon dem Grundsatz der Rechtsgleicheit widerspricht, den Liegenschaftenbesitz der Kantonseinwohner im Sinne einer Reinvermögenssteuer heranzuziehen, vom Liegenschaftenbesitz der auswärts Wohnenden aber schlechthin den vollen Objektwert (Aktivenbetrag) als Vermögen zu besteuern. (Vgl. B. Ger. 39 I, 580.)

In bezug auf den Umfang des Schuldenabzuges in interkantonalen Fällen hat das Bundesgericht entschieden, daß in jedem der beteiligten Kantone von den unter die kantonale Steuerhoheit fallenden Aktiven ein solcher Schuldenbetrag in Abzug zu bringen sei, der nach dem Verhältnis der ausgewiesenen Gesamtschulden zu den Gesamtaktiven auf dieselben entfalle. (B. Ger. i. S. Strickler-Müller, 19. Dezember 1913; i. S. Rothlin, 30. April 1915.) Wenn wir also die im Kanton steuerbaren Aktiven mit a, den im Kanton abzuziehenden Schuldenbetrag mit x, die Gesamtaktiven mit A, die Gesamtpassiven mit S bezeichnen, so erhalten wir folgende Proportion: $x : a = S : A$ oder $x : S = a : A$. In welchem Verhältnis dann x auf das im Kanton steuerpflichtige unbewegliche und bewegliche Aktivvermögen zu verlegen sei, ist wieder eine Frage des kantonalen Rechts. Nichts steht im Wege, diesen Schuldenbetrag bis zur Höhe der wirklich auf dem kantonalen Grundbesitz ruhenden Schulden auf den Grundbesitz zu verlegen und nur den Rest als Mobiliarschuld anzuerkennen, was wohl § 7 St. G. am ehesten entspricht.

7. Das zeitliche Substrat der Vermögenssteuer.

Da das Vermögen zeitlichen Schwankungen unterworfen ist, stellt sich die Frage, welcher Zeitpunkt bei der Veranlagung der Vermögensbemessung zugrunde zu legen sei, ob auf den Vermögensstand zur Zeit der Veranlagung selbst oder aber auf einen anderen Zeitpunkt abzustellen sei. Das Steuergesetz sagt darüber nichts. Die Praxis stellt im allgemeinen auf den Moment der Veranlagung ab, bei Firmen, die nach Bilanz eingesteuert werden, auf den letzten Bilanzabschluß. Diese Lösung stellt sich als die richtigste dar, da sie allein dem Grundsatz der Besteuerung nach der gegenwärtigen Leistungsfähigkeit genügt. Rücksichten einer den gegenwärtigen Zuständen nicht mehr entsprechenden Vergangenheit können bei der Veranlagung ebensowenig maßgebend sein, wie Erwartungen der Zukunft (es sei denn, daß letztere schon den gegenwärtigen Wert beeinflussen, vgl. Fuisting, S. 294).

Da die einzelne Veranlagung bis zu sechs Jahren ihre Gültigkeit behalten kann, ist es klar, daß, mag auch die Veranlagung nach dem dannzumal gegenwärtigen Vermögensstande erfolgen, doch die einzelne Jahressteuer auf einem mehrere Jahre zurückliegenden Vermögensstande basieren kann; Spezialrevisionen vermögen das nur in beschränktem Maße zu korrigieren, weil sie nie alle änderungsbedürftigen Veranlagungen umfassen. Im besonderem Maße besteht die Gefahr einer Besteuerung nach vergangener Leistungsfähigkeit bei Liegenschaften, deren Schätzung, mag sie selbst auch auf den Gegenwartswert abstellen, keiner periodischen Revision unterliegt (nur für Waldungen ist eine feste Periode vorgesehen).

IV. Das Objekt der Einkommensteuer.

1. Die Erträge als Grundlage des Einkommens.

Wenn schon nach unserem Steuergesetze das Objekt der Einkommensteuer zur Hauptsache durch den Ertrag aus beruflicher Tätigkeit gebildet wird und die Erträge der übrigen güterbildenden Quellen nur ausnahmsweise zum steuerpflichtigen Einkommen zu rechnen sind, so setzt sich doch auch das Einkommen des thurgauischen Steuerrechts, wie wir im folgenden sehen werden, aus Erträgen zusammen.

Was nicht Ertrag einer dauernden güterbildenden Quelle ist, ergibt kein Einkommen. Es scheiden zum vorneherein aus dem Bereiche des steuerpflichtigen Einkommens aus einmal bloße Ersparungen von Ausgaben und sodann Vermögensveränderungen, die nicht in der bestimmungsmäßigen Verwendung einer Quelle zur Ertragserzielung ihren Ursprung haben.

a) Ersparung von Ausgaben.

Bloße Ersparung von Ausgaben kann die Betriebskosten reduzieren, bildet aber für sich weder Ertrag noch Einkommen. Ein Landwirt, der seinen Acker selbst bestellt, ein Gewerbetreibender, der selbst seine Kunden bedient oder seine Bücher führt, erspart zwar Betriebskosten und darf weniger Betriebskosten in Abzug bringen, als einer, der diese Arbeiten durch Knechte oder Angestellte besorgen läßt, nicht aber darf diese Ersparung positiv als Ertrag und Einkommen angerechnet werden (vgl. Fuisting, S. 113).

b) Vermögensveränderungen.

Vermögensveränderungen, die nicht in der bestimmungsmäßigen Verwendung einer Quelle zur Ertragserzielung ihren Ursprung haben, berühren nur das Vermögen, nicht auch Ertrag und Einkommen (vgl. Fuisting, S. 147). Hierher gehört einmal der Güterzuwachs außerhalb der Ertragsquellen. Darunter fallen der Erbschafts- und Schenkungserwerb, die Auszahlung von Versicherungssummen, Glücksanfälle wie Lotterie- und Spekulationsgewinne, Gewinne aus nicht berufsmäßigen Veräußerungsgeschäften, endlich alle Vermögensvermehrungen im Bereiche des Gebrauchsvermögens, wie z. B. der Wertzuwachs am eigenen Wohnhaus, an Parkanlagen, an Gemälden usw. Solche Erwerbungen sind nach thurgauischem Steuerrechte nicht einkommenssteuerpflichtig, da sie weder Berufseinkommen darstellen noch zu den ausnahmsweise steuerpflichtigen Erträgen gehören (vgl. § 17, §§ 9 und 10 St.G.). Gewinne aus berufsmäßigen Veräußerungsgeschäften, wie z. B. Gewinne der Güterhändler aus dem Grundstückshandel, Gewinne der Banken aus dem Wertpapierhandel sind steuerpflichtiges Einkommen (Gewerbeertrag).

Es gibt auch innerhalb der Ertragsquellen Vermögensveränderungen, die Ertrag und Einkommen nicht berühren. Zu diesen sind zu rechnen alle Konjunktur- und Kursgewinne innerhalb der Quellen. Ob z. B. ein landwirtschaftlicher Gewerb nach den Schwankungen des Tauschverkehrs an Wert zu- oder abnimmt, betrifft nur den Wert der Substanz, des Gutes selbst, ist aber ohne Einfluß auf den Gutsertrag. Der konjunkturelle Wertzuwachs wird nach unserem Steuerrecht weder mit der Einkommenssteuer noch mit einer besonderen Wertzuwachssteuer besteuert, er kann nur einer Revision der Vermögensveranlagung rufen. Daß der konjunkturelle Wertzuwachs nicht von der Einkommenssteuer betroffen wird, ist gerechtfertigt, da dieser Zuwachs an sich die Geldzahlungsfähigkeit nicht erhöht (die leistungsfähigkeitserhöhende Wirkung tritt im wesentlichen erst mit der Veräußerung ein) und es überdies unmöglich wäre, festzustellen, wieviel an Wertzuwachs auf die einzelne Einkommensperiode entfalle (vgl. Fuisting, S. 148).

2. Die Reinerträge als Grundlage des Einkommens.

a) Allgemeines.

Wie es die allgemeine Steuerlehre fordert, so stellt auch das thurgauische Steuerrecht im allgemeinen auf die Reinerträge als Komponenten des Einkommens ab. Nach § 11c St.G. dürfen nämlich bei Berechnung des jährlichen Berufseinkommens die auf dem Einkommen haftenden Barauslagen in Abzug gebracht werden. Dieser Abzug ist allerdings nur für das Berufseinkommen, d. h. für die Erträge aus Grundbesitz, Gewerbebetrieb, reiner Arbeitstätigkeit gestattet, also nicht auch für Erträge aus Geldkapital, nicht auch für Renten, bei diesen letzteren Erträgen fallen aber Roh- und Reinertrag im großen ganzen zusammen.

Der Begriff der auf dem Einkommen haftenden Barauslagen war in der Vollziehungsverordnung zum Steuergesetz von 1849, § 39 detailliert also umschrieben: Zu den letzteren gehören die an Angestellte zu entrichtenden Arbeitslöhne, die Mietzinse für Lokalitäten, welche dem Berufsbetriebe gewidmet sind, die Kosten für die Anschaffung und den Unterhalt der Materialien, nicht aber die Haushaltungskosten. Es waren also die hauptsächlichsten Betriebsausgaben darunter verstanden, aber offenbar nicht bloße Schuldverbindlichkeiten, ebenso nicht Wertverminderungen, wie sie in den Abschreibungen zum Ausdruck kommen. Die Vollziehungsverordnung zum geltenden Steuergesetz hat (§ 19) den Begriff allgemeiner verstanden und verfügt: Die Berechnung der Geschäftseinkommen findet in der Weise statt, daß von den Bruttoeinnahmen die Betriebsausgaben, einschließlich geschäftsmäßig begründete Abschreibungen, in Abzug kommen.

Es kommen also im Bereiche der Ertragsquellen zwei Gruppen von Abzügen in Frage: Die Betriebsausgaben im engern Sinn und die Abschreibungen.

b) Betriebsausgaben im engern Sinn oder Betriebskosten.

Unter Betriebskosten verstehen wir die in der maßgebenden Jahresfrist zum Zwecke der Ertragserzielung aus einer bestehenden Quelle gemachten Ausgaben (vgl. Fuisting, S. 136). Es handelt sich also um Ausgaben, die in ursächlichem Zusammenhange mit der Bewirtschaftung einer bestehenden Quelle stehen, im Gegensatz zu den Aufwendungen für die Schaffung oder Erweiterung einer Quelle. Letztere dienen nicht direkt der Bewirtschaftung der Quelle, während doch der Quellertrag ein Produkt der Bewirtschaftung dar-

stellt, sondern schaffen erst die Basis und Voraussetzung der Bewirtschaftung. Aus diesem Grunde und weil sie in der Regel aus dem Vermögen, nicht aus dem Einkommen bestritten werden, dürfen Auslagen für die Schaffung oder Erweiterung einer Quelle nicht vom Ertrag und damit vom Einkommen abgezogen werden, sie sind vielmehr nur bei der Vermögensveranlagung zu berücksichtigen.

Als Hauptarten der Betriebskosten können wir unterscheiden: die Gewinnungskosten (die unmittelbar zum Zwecke der Gütererzeugung geleisteten Ausgaben), die Instandhaltungskosten (zu unterscheiden von den Instandsetzungskosten), die Zinsen für Geschäftsschulden, endlich die Versicherungskosten, soweit sie nicht schon in den Gewinnungskosten eingeschlossen sind (vgl. Fuisting, S. 140; Heckel I, S. 384). Den Steuern ist steuerrechtlich der Charakter von Betriebsausgaben abzusprechen (vgl. Praxis des B. Ger. XI, N. 19), wenigstens den direkten Steuern, da diese sich nicht rein nach dem Betriebe, sondern nach der persönlichen Leistungsfähigkeit richten (auch bei den juristischen Personen).

§ 11c St. G. nimmt von der Besteuerung aus die auf dem Einkommen haftenden Barauslagen. Daraus muß man schließen, daß Schulden, bloße Verpflichtungen zu Ausgaben, keinen Abzug zu begründen vermögen, daß Schulden erst in dem Moment zu Abzugsposten werden, wo sie bezahlt werden (anders Schuldzinsen, die wirkliche Ausgaben darstellen). Ob eine solche Einschränkung noch in unser geld- und kreditwirtschaftliches Zeitalter hineinpaßt, ist eine andere Frage.

Näheres wird über die Betriebskosten bei Behandlung der einzelnen Ertragsquellen zu sagen sein.

c) Abschreibungen.

Abschreibungen sind der buchmäßige Ausdruck derjenigen Wertverminderungen, welche die einzelnen Bestandteile des Erwerbsvermögens einer Quelle während der maßgebenden Jahresfrist durch die Verwendung zur Ertragserzielung erlitten haben (vgl. Fuisting, S. 142). Es handelt sich hier also nicht um Ausgaben, sondern um Wertverminderungen unausgegebener Vermögensstücke. Diese Wertverminderungen gründen sich auf die fortschreitende Abnützung der stehenden und umlaufenden Kapitalien, sei es infolge natürlicher Einflüsse, sei es infolge bestimmungsmäßigen Gebrauches, sei es infolge zeitlich beschränkter Gebrauchsfähigkeit. Diese Abnützungen schmälern den Ertrag.

Nach dem thurgauischen Steuergesetze ist nicht ohne weiteres klar, ob und wie weit Abschreibungen vom Ertrag einer Quelle und damit vom Einkommen in Abzug gebracht werden dürfen. Abschreibungen sind abziehbar, wenn sie sich unter den Begriff der auf dem Einkommen haftenden Barauslagen (§ 11 c St.G) subsumieren lassen. Ein anderer gesetzlicher Rechtstitel besteht für ihren Abzug nicht und es geht auch nicht an, die gesetzlichen Steuerbefreiungen (Ausnahmebestimmungen) extensiv zu interpretieren. Der Ausdruck „Barauslagen" könnte vermuten lassen, daß bloße Wertverminderungen keinen Abzugsposten darstellen, sie wären dann nur bei der jeweiligen Vermögensveranlagung zu berücksichtigen, indem eben die einzelnen Vermögensgegenstände sukzessive niedriger angesetzt würden. Nach der Verordnung zum 49er Gesetz konnten denn auch Abschreibungen ohne Zweifel nicht vom Einkommen abgezogen werden. Anders nach der Vollziehungsverordnung vom 31. Dezember 1912 zum geltenden Steuergesetz. Danach kommen (§ 19) bei Berechnung der Geschäftseinkommen von den Bruttoeinnahmen die geschäftsmäßig begründeten Abschreibungen in Abzug. Wenn man bedenkt, daß der Gesetzgeber sich wahrscheinlich über den Begriff der auf dem Einkommen haftenden Barauslagen selbst nicht im klaren war und anderseits die wirtschaftliche Begründetheit eines solchen Abzugs erwägt, so kann man diesen jedenfalls nicht als willkürlich bezeichnen, wenn er auch nicht gerade auf solider Grundlage steht. Sicher entspricht die Zulassung von Abschreibungen als Einkommensabzügen bei uns jahrzehntelanger Übung und allgemeiner Rechtsüberzeugung, so daß sie auch gewohnheitsrechtliche Geltung beanspruchen darf.

Abschreibungen kommen ihrem Begriffe nach nur innerhalb jener Quellen in Frage, wo mit Erwerbsvermögen gearbeitet wird; sie sind denn auch nach der Verordnung auf Geschäftseinkommen beschränkt. Die wichtigste Rolle spielen sie im Gewerbebetrieb, besonders in der Industrie; es würde aber der Rechtsgleichheit widersprechen, wollte man sie nicht auch grundsätzlich der Landwirtschaft gestatten.

Nicht auf allen Gegenständen des Erwerbsvermögens sind Abschreibungen zu gestatten. Es ist für unser Steuerrecht charakteristisch, daß es Abschreibungen auf Immobilien, auch auf Gebäude untersagt. Da nämlich für Immobilien der Katasterwert als ständig gegenwärtiger Wert fingiert wird, solange nicht die Katasterschatzung selbst eine Änderung erfährt, wäre es unlogisch, beim Einkommen Abweichungen vom Katasterwert zu berücksichtigen. Aus analogem Grunde scheinen mir Abschreibungen ausgeschlossen zu sein bei Schuldverschreibungen und gewöhnlichen Schuldscheinen, als deren

---

[1] B.Ger. 37, I, S. 481.

Steuerwert der Nennwert gilt. Den Ausschluß von Immobiliarabschreibungen hat auch das Bundesgericht wiederholt anerkannt (i. S. Kammgarnspinnerei Bürglen, 29. November 1911[1]; i. S. Stierlin & Co., 19. November 1920).

Näheres wird über die Abschreibungen bei Behandlung der einzelnen Ertragsquellen, insbesondere des Gewerbebetriebes, gesagt werden.

d) Verluste.

Schon die Betriebskosten und Abschreibungen stellen Verluste dar. Hier handelt es sich um unproduktive Wertabgänge, die nicht schon unter diese beiden Kategorien fallen.

α) Vermögensverluste: Konjunktur- und Kursverluste, z. B. auf Häusern oder Wertpapieren, Verluste infolge von Unglücksfällen (Brand, Seuchen usw.), infolge von Diebstählen an Waren oder aus der Geschäftskasse u. dgl. (vgl. Fuisting, S. 135/36 und S. 148). Solche Verluste stellen sich weder als Betriebsausgaben dar, noch lassen sie sich unter dem Begriff Abschreibungen subsumieren. Damit aber erscheint ihre Abziehbarkeit vom Einkommen grundsätzlich als ausgeschlossen, sie berühren nur das Vermögen.

β) Ertragsverluste entstehen dadurch, daß bereits erzielte oder in Rechnung gestellte Erträge, noch bevor sie sich in Vermögen verwandelt haben und ohne daß sie haben verwertet werden können, nachträglich wegfallen. Beispiele: Ein Landwirt, der auf dem Markt Getreide verkauft hat, verliert auf dem Rückweg den Erlös; dem Kassenboten eines Gewerbetreibenden wird der von ihm erhobene Betrag einer Forderung vor der Ablieferung gestohlen (vgl. Fuisting, S. 136); ein Ertragsverlust liegt auch vor, wenn Kaufmann A dem X eine Ware kaufweise geliefert hat, X aber in Konkurs fällt, so daß A nur eine Konkursdividende von sagen wir 40 % erhält. Diese verlorenen Ertragsteile dürfen nicht zum steuerpflichtigen Ertrag gerechnet werden, da sie effektiv gar keinen Ertrag darstellen, nicht einmal Rohertrag.

3. Der Abzug von 4 % des Betriebskapitals.

Nicht die vollen Reinerträge der güterbildenden Quellen liegen dem steuerpflichtigen Einkommen zugrunde. Unser Gesetz gestattet nämlich für die Quellen, die mit Betriebskapital arbeiten, also für Grundbesitz und Gewerbebetrieb, noch einen Abzug von 4 % des

Betriebskapitals (§ 11a St.G.). Dieser Abzug ist in der Eigenart unseres Steuerrechtes begründet; das Betriebskapital samt seinem Ertrag wird nämlich schon durch die Vermögenssteuer getroffen, so daß es der Gesetzgeber als eine Doppelbesteuerung angesehen hätte, wenn er den auf das Betriebskapital entfallenden Teil des Berufseinkommens auch noch mit der Einkommenssteuer belegt hätte. Der Anteil des Betriebskapitals an der Erzeugung des Betriebsertrages wird aber schematisch auf 4% des Betriebskapitals veranschlagt. Dieser Abzug stellt die Parallele dar zu der Bestimmung in § 10b St.G., wonach der jährliche Ertrag an Zinsen bis auf 4% von der Einkommenssteuer ausgenommen wird. Das im eigenen Betrieb investierte Kapital soll nicht schlechter gestellt sein als das auf Zinsen ausgeliehene. Keineswegs stellen die 4% des Betriebskapitals eine Limitierung der zulässigen Abschreibungen dar, wonach also Abschreibungen bis zu 4%, nicht mehr und nicht weniger, zu gestatten wären. Dürfen Abschreibungen abgezogen werden, dann dürfen sie es zu diesen 4% hinzu. (Die provisorische Vollziehungsverordnung vom 22. Oktober 1904 sah anscheinend in dem 4%-Abzug eine Begrenzung der Abschreibungen, sie bestimmte nämlich in § 10: Bei gewerblichen und industriellen Betrieben dürfen keine 4% des Gebäude-, Maschinen und Inventarkapitals übersteigenden Abschreibungen am Einkommen vorgenommen werden.) Daß die 4% von § 11c nur die Parallele zu den 4% von § 10b darstellen, diese Auffassung ist auch vom Bundesgericht (i. S. Vigogne-Spinnerei Pfyn, 15. September 1909) gebilligt worden.

Die 4% dürfen vom beweglichen und unbeweglichen Betriebskapital berechnet werden. Unter Betriebskapital ist nach dem Sinn der Steuerbefreiung das im Geschäftsbetrieb werbend angelegte Kapital zu verstehen, keineswegs nur das Betriebskapital, wie es etwa im Gegensatz zum Anlagekapital verstanden wird, d. h. das umlaufende oder flüssige Kapital (vgl. Fuisting, S. 173), nein speziell auch die Gegenstände des Anlagekapitals, insbesondere das unbewegliche Kapital.

Wenn wir den Grund der Steuerbefreiung im Auge behalten, so erkennen wir auch leicht, daß nur dasjenige Betriebskapital den 4% zugrunde gelegt werden darf, das von der Vermögenssteuer betroffen wird. Also nur das reine Betriebskapital; weiterhin nur der im Kanton steuerpflichtige Teil des Betriebskapitals. Die 4% sind vom Vermögenssteuerwert des Betriebskapitals zu berechnen, da das Steuergesetz keine andern Werte kennt, also vom Kataster- (nicht Buch-)Wert der Liegenschaften usw.

Weiteres über diese 4% des Betriebskapitals bei Behandlung der einzelnen Ertragsquellen.

4. Die Beteiligung der verschiedenen Ertragsquellen an der Einkommensbildung.

Im folgenden wollen wir untersuchen, wie weit die Erträge der verschiedenen güterbildenden Quellen nach thurgauischem Steuerrecht an der Bildung des steuerpflichtigen Einkommens beteiligt sind.

a) Der Ertrag aus Grundbesitz.

Die Quelle Grundbesitz scheidet sich in die Unterquellen Hausbesitz und Landbesitz (vgl. Fuisting, S. 159).

α) Der Ertrag aus Hausbesitz.

Zur Quelle Hausbesitz gehören diejenigen Gebäude und Gebäudeteile eines Pflichtigen, die nicht zum Landwirtschafts- oder Gewerbebetrieb desselben gehören, sondern selbständig für sich durch Vermietung oder Selbstbewohnung genutzt werden (vgl. Fuisting, S. 159). Hierher gehören also namentlich die Wohnhäuser.

Diese Gebäude werden, wie wir bereits gesehen haben, nach unserem Steuerrechte der Vermögensbesteuerung zum Brandassekuranzwert unterworfen. Das Gesetz verzichtet darauf, ihren Ertrag (den Mietertrag eines vermieteten, den Mitwert eines selbstbewohnten Hauses) zur Einkommensbesteuerung heranzuziehen. Der Ertrag aus Hausbesitz kann weder zum Erwerbs- oder Berufseinkommen (§§ 9 und 17 St. G.) noch zu den ausnahmsweise steuerpflichtigen Erträgen, wie sie in § 10b St.G. genannt sind, gerechnet werden. Mit dieser Freilassung des Hausbesitzertrages stellt sich unser Steuerrecht in Gegensatz zu den Steuersystemen, die die allgemeine Einkommenssteuer kennen. Wie aber der Ertrag des Geldkapitals (soweit er nicht 4% übersteigt) von der Einkommenssteuer ausgenommen ist, wie ferner der Ertrag des beweglichen und unbeweglichen Betriebskapitals (zu welchem u. a. die landwirtschaftlichen und gewerblichen Gebäude gehören) vom Berufseinkommen abgezogen werden darf (zu 4%), so ist nach der ganzen Struktur unseres Steuersystems auch die Steuerbefreiung des Hausbesitzertrages gerechtfertigt; auch er ist schon via Vermögenssteuer besteuert. Fraglich ist, ob nicht Mietzinse wenigstens insoweit der Einkommensbesteuerung unterliegen, als sie 4% des Gebäudewertes übersteigen, aber ich finde dafür keine gesetzliche Grundlage (ich glaube kaum, daß die Zinsen in § 10b St.G. Mietzinse mit umfassen).

β) Der Ertrag aus Landbesitz.

Hierher gehört vor allem der Ertrag aus Landwirtschaftsbetrieb. Er stellt Berufseinkommen dar, unterliegt also der Besteuerung unter Abzug der Betriebsausgaben, einschließlich geschäftsmäßig begründeter Abschreibungen, sowie (da mit Betriebskapital gearbeitet wird) 4% des Betriebskapitals. § 11c St.G., § 19 Vollz.-V.

Der Rohertrag der Landwirtschaft für ein bestimmtes Jahr besteht in der Summe des während dieses Jahres in Geld oder Geldeswert gemachten Erwerbes eines Landwirtes und der mit ihm im Landwirtschaftsbetrieb tätigen Familienglieder, unvermindert um die aus dem gleichen Jahre herrührenden Passiven. Er kann bestehen einmal in barem Gelde, sodann in den Fruchterzeugnissen des lebenden Inventars (Milch und Milchprodukte, junge Tiere) bzw. deren Erlös, in den Fruchterzeugnissen des Bodens (Heu-, Emd-, Obst-, Getreide- usw. -erträge) bzw. deren Erlös, endlich in Forderungen. Die Schätzung dieser Erträge der landwirtschaftlichen Gewerbe ist, da in der Regel keine geordnete Buchführung zur Verfügung steht, eine der schwierigsten Aufgaben der Steuerkommissionen. Es müssen notwendig Durchschnitte gebildet werden (nach der Bodengattung und -güte, nach der Viehzahl usw.); da aber doch soviel wie möglich der einzelne Steuerpflichtige nach seinem individuellen Ertrage besteuert werden soll, sind nachgewiesene erhebliche individuelle Abweichungen von diesen Durchschnitten zu berücksichtigen. Die Durchschnitte selbst müssen nach Jahr und Ort differenziert gehalten werden.

Im landwirtschaftlichen Betriebe spielt der Selbstverbrauch der Erzeugnisse eine wichtige Rolle. Es ist zu betonen, daß auch die selbstverbrauchten Erzeugnisse einen Teil des einkommenbildenden Ertrages repräsentieren; auch sie sind aus dem Berufsbetrieb resultierende Mittel zur Bestreitung des Unterhaltes (vgl. Fuisting, S. 112/13). Haushaltungskosten und persönliche Auslagen dürfen vom Einkommen nicht in Abzug gebracht werden (§ 18 Vollz.-V.).

Betriebskosten im Bereiche der Landwirtschaft:

Als solche erscheinen nicht die zur ersten Einrichtung der Quelle gemachten Aufwendungen, z. B. die Anlagen für den Erwerb der Immobilien oder des lebenden Inventars oder der Gerätschaften usw. bei Übernahme eines Gutes, die Aufwendungen zur Erweiterung der Quelle selbst, z. B. Auslagen für den Neubau einer Scheune oder zur Arrondierung des Gutes. Wohl aber gehören zu den Betriebskosten einmal die Gewinnungskosten (z. B. Löhne und Versicherungsbeiträge für Arbeiter und Taglöhner, ebenso Unterbringungs- und

Verpflegungskosten für dieselben, Anschaffungskosten für etwa außerhalb des eigenen Betriebes zu beschaffende Futtermittel, Auslagen für Samen, Dünger u. dgl., Absatzkosten wie Frachtauslagen, Zölle usw.), weiterhin die Instandhaltungskosten (z. B. Auslagen für Reparaturen an landwirtschaftlichen Gebäuden, Maschinen, Gerätschaften, Kosten für Ersatzbeschaffungen, beispielsweise zum Ersatz alter Viehstücke durch jüngere; was speziell diese Ersatzbeschaffungskosten anbelangt, so dürfen diese m. E. auch da vom Einkommen abgezogen werden, wo für die zu ersetzenden Stücke Abschreibungen zugelassen sind, denn die Auslagen für Ersatzbeschaffung kommen als selbständiges wirtschaftliches Minus zu den Wertverminderungen, wie sie den Abschreibungen zugrunde liegen, hinzu); zu den Betriebskosten sind ferner zu rechnen Versicherungskosten für jede Art von Sachversicherung (z. B. Feuerversicherung, Vieh-, Hagel- usw. -versicherung), endlich Passiv-, insbesondere Hypothekarzinse, ebenso Leistungen aus Grundlast, beispielsweise Wuhrlast; hinsichtlich dieser Leistungen aus Grundlast halte ich dafür, sie dürfen auch dann vom Ertrag und damit vom Einkommen abgezogen werden, wenn die Grundlast bereits im Katasterwert des Grundstückes berücksichtigt ist, denn sie schmälert sowohl den Substanzwert des Grundstückes als auch die Erträge der einzelnen Jahre.

Sind im landwirtschaftlichen Betrieb auch Abschreibungen zuzulassen? Beim wichtigsten Teil des landwirtschaftlichen Vermögens, bei den Immobilien, sind Abschreibungen jedenfalls — nach allgemeinem Prinzip, wie wir es schon kennen gelernt haben — ausgeschlossen. Ausgeschlossen sind sie wohl auch bei den Feldgeräten, da diese gar nicht der Besteuerung unterliegen, also wohl auch hinsichtlich der Abschreibungen zu ignorieren sind. Die Wirtschaftsvorräte der Landwirtschaft sind auf kurzfristigen Verbrauch gestellt, so daß hier Abschreibungen gar nicht in Frage kommen können. Bleiben noch das lebende Inventar und jene Maschinen, die nach früher Gesagtem der Vermögensbesteuerung unterliegen. M. E. sind hier nach der allgemeinen Regel, wonach bei Berechnung der Geschäftseinkommen von den Bruttoeinnahmen die geschäftsmäßig begründeten Abschreibungen in Abzug kommen, Abschreibungen jedenfalls da zuzulassen, wo sie in einer ordentlichen Buchführung figurieren; würden hier Abschreibungen verweigert, so könnten sich die Landwirte über rechtsungleiche Behandlung gegenüber den Gewerbebetrieben beklagen. Wo solche Buchführungen fehlen — und das ist die Regel — da fehlt es zwar an einer zuverlässigen Berechnungsgrundlage für Abschreibungen, sie sind aber m. E. doch im Wege einer summarischen Schätzung zu berücksichtigen. Das äußerlich-technische Moment, ob Buch geführt wird oder nicht, kann nicht über die Zulässigkeit von Abschreibungen entscheiden.

Der Abzug von 4 % des Betriebskapitals kommt auch der Landwirtschaft zugute, da auch hier ein Teil des Ertrages auf die Mitwirkung von Kapital zurückzuführen ist, das Kapital aber samt seinem Ertrag schon durch die Vermögenssteuer besteuert wird. Betriebskapital als Grundlage der 4 % sind hier die landwirtschaftlichen Liegenschaften und Gebäude samt Zugehör, das lebende Inventar, das tote Inventar, soweit es der Vermögensbesteuerung unterliegt (auszuschalten sind also die Feldgeräte). Betriebskapital, das nicht der kantonalen Steuerhoheit unterliegt, wie z. B. Liegenschaften außer Kanton, darf hier nicht in Anschlag gebracht werden. Das Betriebskapital im Sinne von § 11c versteht sich abzüglich der auf ihm ruhenden Schulden; in interkantonalen Fällen ist also bei Berechnung der 4 % auf den nach Bundesrecht über Doppelbesteuerung im Kanton steuerpflichtigen Teil der Gesamtaktiven abzüglich des im Kanton abziehbaren Teils der Gesamtpassiven abzustellen, da das Betriebskapital in diesem und nur in diesem Umfang der Vermögensbesteuerung untersteht.

Der Ertrag aus Landbesitz kann auch bestehen in forstwirtschaftlichem Ertrag. Der Zuwachs an schlagbarem Holze liefert an sich noch keinen Ertrag; denn bis zum Zeitpunkte der Abtrennung gehören die Erzeugnisse des Grund und Bodens zur Substanz; erst mit der Abtrennung erlangen sie die Eigenschaft der Frucht. Forstwirtschaftlicher Rohertrag ist der Gewinn aus dem abgetrennten Holze, werde er durch Veräußerung oder Selbstverbrauch erzielt, unvermindert um die mit der Bewirtschaftung der Quelle zusammenhängenden Unkosten. Als abziehbare Betriebskosten haben sämtliche Aufforstungskosten zu gelten. Von Abschreibungen wird im Bereiche der Forstwirtschaft nicht die Rede sein können, da Abschreibungen an Immobilien sowie an Feldgeräten ausgeschlossen sind. Dagegen dürfen 4 % des Betriebskapitals auch vom forstwirtschaftlichen Rohertrag in Abzug gebracht werden, wobei als Betriebskapital die forstwirtschaftlichen Immobilien und Mobilien, soweit sie der Vermögensbesteuerung unterliegen, anzusehen sind (vgl. über die Besteuerung der Forstwirtschaft Fuisting, S. 164ff.).

Landbesitz stellen auch dar jene auf Ausbeutung der Substanz gerichteten Betriebe, wie wir sie in den Torfstichen, Sand-, Lehm-, Kiesgruben, Steinbrüchen usw., antreffen. Rohertrag ist hier der Gewinn aus den jährlich gewonnenen Substanzteilen, unvermindert um die mit der Bewirtschaftung zusammenhängenden Unkosten. Unter den Betriebskosten werden die Arbeitslöhne, die Fuhr- und Transportauslagen die Hauptrolle spielen. Daß Abschreibungen an Immobilien ausgeschlossen sind, hat hier, wo infolge des Betriebes

eine jährliche Verringerung der Substanz eintritt, etwas Stoßendes. 4 % des Betriebskapitals dürfen auch bei diesen Betrieben in Abzug gebracht werden. (Über die Abschreibungen bei diesen Betrieben vergleiche, im Gegensatz zu unserem positiven Recht, Fuisting, S. 146.)

Der Landbesitz kann verpachtet sein. In diesem Falle teilen sich in den Ertrag der Pächter und der Verpächter. Der Verpächter bezahlt für seine Pachtzinsbezüge keine Einkommenssteuer, da sich diese für ihn nicht als Erwerbseinkommen darstellen, als Vermögensertrag aber schon durch die Vermögenssteuer getroffen werden. Der Pächter kann vom Ertrag des Pachtgutes den abzuliefernden Pachtzins in Abzug bringen, da dieser für ihn eine Betriebsausgabe bildet. Er ist ferner berechtigt, von seinem Einkommen Abschreibungen — aber nur auf den ihm gehörenden Gegenständen — abzuziehen; ebenso kann er 4 % des von ihm als Vermögen zu versteuernden Betriebskapitals in Abrechnung bringen.

b) Der Ertrag aus Gewerbebetrieb.

Der Gewerbeertrag setzt sich aus zwei Bestandteilen zusammen: aus dem Ertrage der persönlichen Arbeit und aus der Nutzung des gewerblichen Anlage- und Betriebskapitals. Beide Bestandteile sind aber in sehr verschiedenem Maße an der Bildung des gewerblichen Einkommens beteiligt. Bei dem einen Gewerbe ist der Hauptbestandteil der Arbeitsverdienst, beim anderen der Kapitalgewinn. Bei den kleinen und kleinsten Gewerben deckt sich der Gewerbeertrag im wesentlichen mit dem Arbeitsverdienst, bei den mittleren Unternehmungen halten sich beide Faktoren im ganzen das Gleichgewicht, mit der Größe und dem Umfang der Unternehmungen wächst der Einfluß des Kapitals und wird schließlich bei den größten zum entscheidenden Element (Heckel, I, S. 287).

Der Rohertrag des Gewerbebetriebes besteht in der Summe der in einem Jahre aus dem Gewerbebetrieb erworbenen Güter, unvermindert um die aus demselben Jahre resultierenden Passiven. Nach Fuisting (S. 173) bestünde der Gewerbeertrag im Mehrbetrage des Betriebskapitals am Abschlusse des Geschäftsjahres gegenüber dem Betrage zu Beginn des Geschäftsjahres, wobei unter Betriebskapital, im Gegensatz zum Anlagekapital, verstanden werden: die bestimmungsmäßig fortlaufend dem Verbrauche, dem Wechsel oder der Formveränderung dienenden Bestandteile, wie Vorräte an fertigen Waren, Roh- und Hilfsstoffen, an Heizungs-, Beleuchtungs- und Futtermitteln, Wertpapieren, barem Geld, Forderungen und Schulden. Ich bestreite, daß diese Differenz zwischen den Betriebskapitalien

den Gewerbeertrag zum Ausdruck bringt; denn einmal kann das Betriebskapital, wie es am Schlusse eines Betriebsjahres vorhanden ist, nicht nur aus dem Gewerbebetrieb entstanden sein, sondern z. B. auch aus Neuinvestitionen von Vermögensteilen, die bisher zum Geldkapital oder zum Gebrauchvermögen des Geschäftsinhabers gehörten; sodann kann ein Teil der aus dem Gewerbebetrieb erzeugten Güter ins Anlagevermögen verwendet worden sein, so daß er sich nicht im Betriebskapital, wie es sich am Schlusse des Jahres vorfindet, erzeigt, z. B. wenn eine Maschine, im Betrieb hergestellt, in den Betrieb selbst eingestellt wird. Es kommt also in der Differenz zwischen dem Betriebskapital zu Beginn und am Schluß des Jahres einerseits nicht nur Gewerbeertrag, anderseits nicht aller Gewerbeertrag zum Ausdruck. Der Gewerbeertrag ergibt sich m. E. ohne diesen Umweg über die Berechnung der Betriebskapitalien, deren Begriff übrigens schwer zu umgrenzen ist, aus der Untersuchung, wie weit im Betriebsjahr aus dem Betrieb neue Güter entstanden sind.

Der Gewerberohertrag kann bestehen einmal in Geld, insbesondere dem Veräußerungserlös von Gewerbeprodukten, in Forderungen und Wertschriften, in Wirtschaftsvorräten, die aus dem Betrieb entstanden sind, in Einlagen in Reservefonds (soweit solche Einlagen nicht der buchmäßige Ausdruck zuverlässiger Abschreibungen sind).

Vom Gewerberohertag dürfen abgezogen werden einmal die Betriebskosten. Also vor allem die Gewinnungskosten (Gehälter und Löhne der Angestellten und Arbeiter, ebenso Versicherungsbeiträge, z. B. Unfallversicherungsprämien, Anschaffungskosten für Rohmaterialien und Hilfsstoffe, Mietzinse für Geschäftsräumlichkeiten, Aufwendungen für Verpackung und handelsmäßige Fertigstellung der Produkte, Absatzkosten wie Frachtauslagen, Porti, Zölle, Transportversicherungen, Aufwendungen für geschäftliche Reisen, Reklame usw.), weiter die Instandhaltungskosten (Kosten für Unterhalt, Reparaturen und Ersatzbeschaffungen), Sachversicherungskosten, z. B. Feuer- oder Diebstahlsversicherung, Passivzinse für Geschäftsschulden, z. B. Obligationenzinse, oder auch gewöhnliche Darlehenszinse (dagegen dürfen die Aktiengesellschaften die ausbezahlten Dividenden, ebenso die Genossenschaften die ausgerichteten Mitgliedergewinnanteile, wie wir bereits gesehen, nicht in Abzug bringen, ebenso Kollektiv- und Kommanditgesellschaften nicht die Gewinnanteile der Gesellschafter).

Einen wichtigen Abzugsposten stellen im Gewerbetrieb, insbesondere in der Industrie, die Abschreibungen dar. Zwar sind Abschreibungen auf Immobilien auch hier ausgeschlossen, ebenso m. E. Abschreibungen auf Schuldverschreibungen und gewöhnlichen Schuldscheinen; sie sind, wie ich glaube, auch unstatthaft hinsichtlich des Handwerksgerätes, da dieses von der Vermögenssteuer ausgenommen,

also wohl auch bei der Einkommenssteuer zu ignorieren ist. Im übrigen aber greift die Regel von § 19 Vollz.-V. Platz: Bei Berechnung der Geschäftseinkommen sind von den Bruttoeinnahmen die geschäftsmäßig begründeten Abschreibungen in Abzug zu bringen. Nach dem Gesagten sind Abschreibungen zulässig auf Warenlagern, Rohvorräten, Maschinen, Geschäftsmobiliar (ausgenommen Handwerksgeräte), Transportmitteln wie Lastautos und Wagen. Dagegen erscheinen Abschreibungen auf Wertpapieren als unstatthaft, da Wertpapiere nicht jener sukzessiven Wertverminderung unterliegen, wie sie den Abschreibungen zugrunde liegt, ihre Bewertung vielmehr schwankend und stark von Konjunkturverhältnissen beeinflußt ist, so daß auf einen Wertabstieg leicht wieder ein Aufstieg folgen kann. Fraglich ist das Maß der Abschreibungen. Wenn die Verordnung die geschäftsmäßig begründeten Abschreibungen als abziehbar erklärt, so ist damit, wie das Bundesgericht (i. S. Honer und Thurgauer Volksfreund, 11. Juni 1915) angenommen hat, keinegwegs gesagt, daß man auf die Normen des Obligationenrechts über die Bilanzen der Aktiengesellschaften habe abstellen wollen; diese Normen sind ausschließlich handelsrechtlicher Natur, ein Einfluß auf das öffentliche und speziell das Steuerrecht kommt ihnen nicht zu. Das Maß der jährlich zulässigen Abschreibungen hat sich nach der Länge der Stands- oder Gebrauchsdauer oder Gebrauchsfähigkeit der Objekte zu richten. Der Grad der Entwertung ist nun wohl in den verschiedenen Einkommensperioden ungleich; da aber diese Verschiedenheiten sich nicht ohne Willkür bestimmen lassen, gelangt man notwendig zu einer für die verschiedenen Jahre im allgemeinen gleichmäßigen prozentualen Quote (vgl. Fuisting, S. 145—46). Die Praxis hat denn auch für die verschiedenen Erwerbsbranchen Durchschnitte in Prozenten aufgestellt und z. B., wie wir einem staatsrechtlichen Rekurs an das Bundesgericht (i. S. Stierlin & Co., 19. November 1920) entnehmen, die Normen eingehalten, daß bei Stickereien die Abschreibungen zumal im Hinblick auf die Maschinen am höchsten und zwar 6 % sein dürfen, bei Webereien 5 %. Sie steht aber anf dem Standpunkt, daß maximal die der wirklichen Vermögensverminderung entsprechenden Abschreibungen abgezogen werden dürfen, welche Ansicht vom Bundesgericht im oben zitierten Fall Honer als nicht willkürlich bezeichnet worden ist. Die Abschreibungsquote bemißt sich auf Grundlage der Anschaffungs- oder Gestehungskosten. Ist ein Objekt einmal abgeschrieben (mag es dann auch noch im Betrieb stehen), d. h. erreichen die auf ihm vorgenommenen Abschreibungen zusammen 100 %, so sind weitere Abschreibungen auf diesem Objekte auf alle Fälle unzulässig, da sie jeder realen Grundlage entbehren. (Vgl. zu diesen Abschreibungsfragen Volmar und Blumenstein, S. 96ff.) Sind Abschreibungen

nur zu berücksichtigen, wenn und soweit sie aus den Büchern des Steuerpflichtigen hervorgehen? Bei Geschäften mit geordneter Buchführung wird man den Steuerbehörden kaum zumuten können, Abschreibungen hinzunehmen, die der Steuerpflichtige selbst gar nicht vorgenommen hat, dagegen erschiene es als eine der Rechtsgleichheit zuwiderlaufende Benachteiligung der kleingewerblichen Betriebe, wenn diesen — bloß deswegen, weil sie nicht oder nicht geordnet Buch führen, also keine buchmäßigen Abschreibungen aufweisen können — Abschreibungen verweigert würden. Besser vage Schätzung, als gänzliche Verweigerung.

Den Betriebskosten und Abschreibungen fügen sich als weiterer Abzug an 4% des Betriebskapitals, d. h. hier des im Gewerbebetrieb verwendeten und von der Vermögenssteuer betroffenen Kapitals. Es kann sein, daß ein Steuerpflichtiger die ihm gehörenden Liegenschaften nur teilweise zu Geschäftszwecken, teilweise zu andern Zwecken (Privatzwecken, z. B. Wohnung) gebraucht, in diesem Falle kann er den 4%igen Abzug nur von einem entsprechenden Teil des Kapitalwertes in Anspruch nehmen (vgl. Volmar und Blumenstein, S. 95).

Darf der Selbstverbrauch des Gewerbetreibenden vom Ertrag und damit vom Einkommen abgezogen werden? (Beispiele: Ein Schneider oder Schuster fertigt u. a. auch für sich und seine Familie Kleider oder Schuhe an, ein Fabrikant verwendet einen Teil seiner Fabrikate für den eigenen persönlichen Bedarf.) Fuisting sieht — S. 114 — in dem Selbstverbrauch des Gewerbetreibenden nur eine Ersparung an Ausgaben, keinen Ertrag und kein Einkommen, da der Selbstverbrauch hier nicht wie beim Landwirt als Zweck des Betriebes, sondern als etwas Zufälliges und Nebensächliches erscheine. M. E. liegt in der Selbsterzeugung von Gütern für den Eigenbedarf gewiß eine Ersparung von Ausgaben, aber wenn sie aus dem Gewerbebetrieb heraus erfolgt und ohne diesen Gewerbebetrieb nicht stattfände, zudem eine Ertragserzielung, eine Erzielung von Gewerbeertrag. Jedenfalls gehören die so gewonnenen Güter mit zum Rohertrag des Gewerbes; warum sie dann aber vom Rohertrag abzuziehen wären, da sie doch dem Steuerpflichtigen so gut zu Nutze kommen, wie die veräußerten Erzeugnisse, ist nicht einzusehen.

c) Der Ertrag aus reiner Arbeitstätigkeit.

Die hier zu behandelnde Güterquelle unterscheidet sich von den Quellen Grundbesitz und Gewerbebetrieb dadurch, daß hier die Verwendung von Erwerbvermögen zwar nicht ganz ausgeschlossen, aber doch nach dem Charakter der Quelle unwesentlich ist.

Hierher gehören einmal die Einkommen der im öffentlichen oder privaten Dienste angestellten Personen (Staats- und Gemeindebeamte, Beamte der Kirchen- und Schulverbände, die Arbeiter und Angestellten von Privatunternehmungen, das Dienstpersonal von Privatpersonen: also die sog. unselbständigen Einkommen), weiterhin die Einkommen der sog. freien Berufe (Ärzte, Rechtsanwälte, Künstler usw.), vgl. Fuisting, S. 182 ff.

a) Der Ertrag aus Anstellung im öffentlichen oder privaten Dienste.

Als Ertrag erscheinen hier die sämtlichen aus dem Amte oder Dienste fließenden Einkünfte: Gehalt, Taggelder, auch Naturaleinkommen wie Wohnungs- und Nutzungsrechte, Kost, Logis usw. (§ 16, Vollz.-V. erklärt diese naturalen Nebeneinkommen ausdrücklich als steuerpflichtig); auch außerordentliche Zuwendungen, sofern sie sich als Zulage zum Arbeitsentgelt einer Einkommensperiode darstellen (nicht aber Kapitalzuwendungen, wie Vermächtnisse an treue Angestellte, nicht Zuwendungen die auf reiner Freigebigkeit oder Wohltätigkeit beruhen, wie Geschenke bei besonderen Gelegenheiten.

Die Betriebskosten (z. B. Mehraufwand für Kleidung, Fahrten zur Amtsstelle) spielen hier eine geringe Rolle, sie lassen sich kaum zahlenmäßig berechnen, sondern nur durch eine geringere Bemessung des Ertrages in Anschlag bringen. Entschädigungen für Dienstaufwand, z. B. Bureau- und Reiseentschädigungen stellen nur den Ausgleich für Betriebskosten, nicht aber positiv Ertrag dar; sie sind daher nicht zum steuerpflichtigen Ertrag und Einkommen zu rechnen, wie aber anderseits die so beseitigten Betriebskosten nicht in Abzug gebracht werden dürfen; würden ausnahmsweise Bureauentschädigungen die wirklichen Bureauauslagen erheblich übersteigen, so stünde m. E. nichts im Wege, den Überschuß als verkappte Einkommenszulage der Einkommenssteuer zu unterwerfen; erreichen sie nicht die wirklichen Bureauauslagen, so ist ein Teil der Betriebskosten ungedeckt, darf also vom Rohertrag abgezogen werden.

Von Abschreibungen, ebenso von einem Abzug von 4 % des Betriebskapitals kann hier mangels der tatsächlichen Voraussetzungen nicht die Rede sein.

β) Der Ertrag aus Ausübung eines freien Berufes.

Die Ausübung eines an sich freien Berufes kann zugleich mit Gewerbebetrieb verbunden sein, so wenn z. B. ein Redaktor zugleich Verleger ist, ein Arzt in einer eigenen Krankenanstalt sich als Arzt betätigt. In diesem Falle kommen die Regeln über den Gewerbe-

betrieb zur Anwendung. Hier ist von den freien Berufen als solchen die Rede.

Die Erträge der freien Berufe bestehen fast ausschließlich in Geld und Forderungen (Ausständen). Noch nicht verwertete fertige Erzeugnisse, z. B. Gemälde und Bildwerke der Künstler, die Werke von Gelehrten und Schriftstellern usw. haben keinen zum voraus schätzbaren Wert, da die Wertbildung hier höchst individuell und von Zufälligkeiten aller Art abhängig ist; sie können daher — im Gegensatz zu den Warenvorräten der gewerblichen Betriebe — bei der Ertragsermittlung nicht in Anschlag gebracht werden (vgl. Fuisting, S. 184). Nach Fuisting dürfen auch ausstehende Forderungen bei diesen freien Berufen nicht zum steuerpflichtigen Ertrag gezählt werden, da es unbestimmt und vielfach vom Willen des Empfängers unabhängig sei, wann und in welchen Beträgen solche Forderungen eingehen werden, es sich also um unsichere Faktoren handle, namentlich bei Arztforderungen (Fuisting, S. 185); ich glaube aber, daß diese Unsicherheit denn doch nicht die Regel bildet und durch eine billige Ermäßigung des Ertragsansatzes in hinreichender Weise berücksichtigt wird.

Als Betriebskosten kommen im Bereiche der freien Berufe namentlich Unterhaltungskosten (im Gegensatz zu den Aufwendungen für die erste Einrichtung) in Betracht, z. B. bei Ärzten die Kosten für den Unterhalt der Instrumente, des Sprechzimmers, des Automobils, bei Rechtsanwälten die Bureauauslagen usw. Abschreibungen auf Betriebsmobilien sind zulässig, aber auch hier wohl nur auf den vermögenssteuerpflichtigen Mobilien, z. B. auf den Automobilen der Ärzte, dagegen wohl nicht auf den ärztlichen Instrumenten.

Unsere Einkommenssteuer ist ihrem grundsätzlichen Charakter nach eine Steuer vom Berufseinkommen. Ertrag aus bloßer Liebhaberbeschäftigung, z. B. sportliche Preisgewinne, Nutzen aus Ferienbeschäftigung u. dgl., ist nicht Gegenstand der Einkommenssteuer. Die Kosten und Schwierigkeiten der Veranlagung stünden hier in keinem Verhältnis zum fiskalischen Gewinn.

d) Der Ertrag aus Geldkapital.

Der Ertrag aus Geldkapital, der Zinsenertrag, ist nach thurgauischem Steuerrecht, da er schon via Vermögenssteuer besteuert wird, grundsätzlich einkommenssteuerfrei. Nur soweit er 4 %, also das gewöhnliche Maß, übersteigt, unterliegt er der Einkommenssteuer (§ 10b St.G.). Unter Zinsen sind Erträge von in fremdem Wirtschaftsbetrieb angelegten Kapitalien (die im eigenen Betrieb inve-

stierten sind in § 11c St. G. berücksichtigt) zu verstehen. Ob sie den Namen Zins tragen, kann nicht entscheidend sein. Zinsen sind namentlich die Erträge bankmäßiger Kapitalanlagen (Sparhefte, Kontokorrentguthaben, Postscheck usw.), die Zinse aus hypothekarisch angelegten Kapitalien, weiter Darlehenszinse, Zinse aus Kaufschuldforderungen, Verzugszinse, Zinse aus öffentlichen oder privaten Anleihensobligationen. Fraglich ist, ob auch Dividenden in den Zinsen von § 10b inbegriffen seien, ob also der Aktionär seine Dividende, soweit sie 4% übersteigt, als Einkommen zu versteuern habe. Die Frage ist zu bejahen; schon in den Großratsverhandlungen zum geltenden Steuergesetz wurde diese Steuerpflicht der Dividenden ausdrücklich vom damaligen Finanzchef ausgesprochen, auch ist sie seit Inkrafttreten des Steuergesetzes in konstanter Praxis angenommen worden, welche Praxis die bundesgerichtliche Anerkennung gefunden hat (i. S. Ed. Häberlin — Werner 14. April 1919). Die Gewinnanteile der Genossenschafter sind analog den Dividenden zu behandeln.

Nach dem Sinn der Steuerbefreiung der Zinsen bis auf 4% könnte man vermuten, sie gelte nur für Zinsen im Kanton vermögenssteuerpflichtiger Kapitalien, während Zinsen außer Kanton angelegter und versteuerter Kapitalien diese Steuerbefreiung nicht genössen; es geht indessen aus § 10c St. G. deutlich hervor, daß auch die Zinsen in außerkantonalen Geschäften angelegter Kapitalien dieser Steuerbefreiung teilhaftig werden. Die ganze Besteuerung der Zinsen ist eben als Ausnahme gedacht.

e) Renten und verwandte Bezüge.

Das Renteneinkommen leitet sich weder aus eigenem Grundbesitz noch Gewerbebetrieb noch Geldkapital noch aus eigener Arbeitstätigkeit her. Es unterscheidet sich auch von der Nutzung an Kapitalien oder körperlichen Sachen, dadurch nämlich, daß der Bezüger in keiner Weise eine rechtliche oder tatsächliche Verfügungsgewalt über die Substanz, aus welcher die periodische Leistung zu machen ist, besitzt (Volmar und Blumenstein, S. 12). Renten sind nach Fuisting auf dauernder privat- oder öffentlich-rechtlicher Verpflichtung beruhende, in regelmäßiger Wiederholung wiederkehrende, bestimmte Leistungen in Geld oder Geldeswert, welche sich in sich selbst erschöpfen, also namentlich nicht, wie Zinsen, als Nebenleistung zu einer Hauptleistung hinzutreten, mit andern Worten nicht akzessorischer Natur sind. Das in steuerlicher Hinsicht wesentlichste Merkmal der Rente ist die Ausschließung einer Kapitalrückzahlung (Fuisting, S. 194/95).

Die Behandlung der Renten ist im thurgauischen Steuerrecht nicht sehr klar geordnet. Nach § 10b St.G. sind Renten, die sich auf ein von der Vermögenssteuer betroffenes Vermögen gründen, von der Einkommenssteuer ausgenommen. In § 11c St.G. heißt es, daß Leibrenten nicht als Einkommen versteuert werden, sondern mit ihrem Kapital der Vermögenssteuer unterliegen.

Ich fasse die positiv-rechtliche Regelung so auf, daß Leibrenten von der Einkommenssteuer ausgenommen seien, daß dagegen (argumentum e contrario) Zeitrenten der Einkommenssteuerpflicht unterliegen, letzteres jedenfalls dann, wenn der Rentenpflichtige nicht von der thurgauischen Vermögenssteuer betroffen wird.

Mit den Renten verwandt sind Pensionen, z. B. von Beamten und Angestellten. Diese werden aber in unserem Steuerrechte wie Arbeitseinkommen behandelt (sie sind ja auch nachträgliches Arbeitsentgelt), d. h. schlechtweg der Einkommenssteuerpflicht unterstellt (§ 11 a St.G.).

Eine besondere Art von Renten stellen die Leibgedinge dar. Leibgedinge sind eine Institution des kantonalen Privatrechts, wie es vor Inkrafttreten des Zivilgesetzbuches galt. Durch den Leibgedingsbrief verpflichtete sich nach § 71 des thurgauischen Fertigungsgesetzes vom 20. September 1850 ein Kontrahent gegen Verwandte in aufsteigender Linie, als Gegenleistung für Vermögensabtretung, zur Unterstützung mit Geld, Lebensmitteln oder anderen Gegenständen unter Bestellung von Pfandrechten auf Liegenschaften. Leibgedinge können noch heute bestehen. Sie sind nach § 10b St.G. dann einkommenssteuerpflichtig, wenn sie sich nicht auf ein von der Vermögenssteuer betroffenes Vermögen gründen. Das Gesetz stellt also — das kann hier nicht anders verstanden werden, darauf ab, ob der Leibgedingspflichtige vom thurgauischen Fiskus mit der Vermögenssteuer gefaßt werden kann. Ist dies der Fall, so wagt es nicht, auch noch den Bezüger — mit der Einkommenssteuer — zu belegen, da es hierin eine doppelte Besteuerung des zu Leibgedingszwecken verwendeten Vermögensertrages sähe.

Wie das Leibgedinge ist wohl das Verpfründungsverhältnis (521 OR.) zu behandeln, wo ja auch als Entgelt für Vermögensabtretung Unterhalt und Pflege gewährt wird. In der Regel wird also der Pfrundgeber für das Pfrundvermögen die Vermögenssteuer, dagegen nicht auch noch der Pfründer für seine Pfrundbezüge die Einkommenssteuer zu bezahlen haben.

Gemeinsam ist den Erträgen aus Geldkapital und den Renten wie rentenähnlichen Bezügen — sie stellen sich damit in Gegensatz zu den Erträgen aus Grundbesitz, Gewerbebetrieb und reiner Arbeitstätigkeit —, daß hier keine Betriebskosten und keine Abschreibungen abgezogen werden dürfen. Der Abzug der auf dem Einkommen

haftenden Barauslagen (Betriebskosten und Abschreibungen) ist in § 11c St.G. ausdrücklich auf Berufseinkommen beschränkt. Betriebskosten und Abschreibungen spielen beim Geldkapital und den Hebungsrechten eine so unbedeutende Rolle, daß ihre Berücksichtigung zu kleinlichen Berechnungen führen würde.

5. Die persönlichen Abzüge.

Das steuerpflichtige Einkommen deckt sich nicht mit der Summe der Erträge und Ertragsteile, die — wie wir gesehen haben — der Einkommensbildung zugrunde liegen, das Steuerrecht läßt nämlich von dieser Summe noch Abzüge zu, die nicht mit einer bestimmten Ertragsquelle in Zusammenhang stehen, Abzüge, die dem Steuerpflichtigen persönlich, nicht mit Rücksicht auf bestimmte Ertragsquellen, gewährt werden. Wir können sie die persönlichen Abzüge nennen, im Gegensatz zu den Abzügen im Bereiche der einzelnen Ertragsquellen, auf die die Bezeichnung sachliche Abzüge paßt. Vergleiche zu diesen persönlichen Abzügen Fuisting, S. 193ff.

Das thurgauische Steuerrecht kennt an persönlichen Abzügen vom Roheinkommen eine einzige Art: Das sog. steuerfreie Existenzminimum.

Das steuerfreie Existenzminimum.

Nach § 10a St.G. ist von der Einkommenssteuer ausgenommen das Einkommen bis auf den Betrag von 600 Fr. für jede Einkommensklasse. Diese Steuerbefreiung ist aus dem Gedanken der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, insbesondere der Schonung der unteren Einkommensklassen, hervorgegangen. Wir finden sie in der Botschaft an das Volk also begründet: „Es ist ein allgemein anerkannter Grundsatz der ausgleichenden Gerechtigkeit und Billigkeit, daß solche Personen der Einkommenssteuer nicht unterstellt werden sollen, deren Einkommen nach allgemeiner Ansicht nur eben zur Lebenshaltung ausreicht. Die Steuerfähigkeit der Einzelnen beginnt erst da, wo der unbedingt erforderliche Lebensdarf gedeckt ist und der Genuß des Entbehrlichen anfängt.“ Der Abzug liegt auch im Interesse der verwaltungstechnischen Vereinfachung des Steuerverfahrens, man vermeidet durch ihn die schwierige, umständliche und kostspielige Veranlagung einer großen Zahl von kleinen Steuerzahlern und ebenso die Erhebung von vielen geringfügigen Steuerbeträgen; die relativ hohen Kosten stehen in keinem Verhältnis zu den Steuererträgen aus den Zwergeinkommen (vgl. Heckel 1, S. 377). Ohne Zweifel vermag ein Abzug von 600 Fr. heute diesen Grund-

gedanken nicht mehr zu genügen. Indessen: so rückständig, wie es den Anschein hat, ist unser Steuergesetz doch nicht; man darf nämlich das Existenzminimum nicht für sich allein, sondern nur im Zusammenhang mit den Steueransätzen beurteilen; die Steueransätze der unteren Einkommensklassen sind nun aber so niedrig bemessen ($^3/_{10}$, $^4/_{10}$ ... $^0/_0$), daß das Gesetz trotz des niedrigen Existenzminimums den berechtigten Anforderungen einer Entlastung gegen unten noch heute Rechnung trägt (vgl. Gutachten Blumenstein vom 23. April 1921).

Nach der dem Existenzminimum zugrunde liegenden Idee ist es offensichtlich, daß es nur physischen Personen, nicht auch juristischen Personen und verwandten Personenverbindungen gewährt werden wollte; dafür müssen die Steuersubjekte außer den physischen Personen keine Personalsteuer bezahlen (die Personalsteuer ist — wie aus den Gesetzesmaterialien hervorgeht — wesentlich als Korrelat des Existenzminimums gedacht).

Ohne Einfluß auf die Zulässigkeit und auf die Höhe des Existenzminimums ist nach geltendem Recht die Höhe des Einkommens. Das Existenzminimum ist jeder Einkommensklasse gewährt. Einen großen Sinn hat es nicht, Einkommen von 10000 und 20000 Fr. einen Abzug von 600 Fr. zu gestatten; aus dem Grundgedanken des Existenzminimums ergibt sich, daß es nur soweit zulässig erklärt werden sollte, als ein Bedürfnis vorliegt, also nur — für die unteren Einkommen, ev. — zur Vermeidung schroffer Übergänge — mit Abstufungen.

Daß das Existenzminimum nur einmal vom Gesamteinkommen und nicht je von den Erträgen der verschiedenen Ertragsquellen abgezogen werden darf, resultiert wiederum aus Sinn und Zweck dieses Institutes. § 20 Vollz.-V. sagt denn auch ausdrücklich: Die Steuerfreiheit des Einkommens bis auf 600 Fr. bezieht sich nur auf die betreffende Steuereinheit. Ein Landwirt z. B., der zugleich eine besoldete Beamtung bekleidet, kann das Existenzminimum nicht vom landwirtschaftlichen und dann noch vom Beamteneinkommen in Abzug bringen, sondern nur einmal von der Summe der beiden.

Wird das Einkommen von zusammenlebenden und in gemeinsamer Rechnung erwerbenden Personen als Steuereinheit behandelt (§ 17 Vollz.-V.), so ist — das ist die logische Folge — das Existenzminimum nur einmal in Abzug zu bringen.

Von Familien- und Kinderabzügen weiß unser geltendes Steuerrecht noch nichts. Sie gehören aber mit zu den Revisionspostulaten. Sie lassen sich mit dem Existenzminimum in der Weise in Beziehung bringen, daß dieses für verheiratete Personen und je nach der Kinderzahl erhöht wird (vgl. Fuisting, S. 200—201). Ob und wie weit sie in unserem Kanton ein Bedürfnis seien, soll hier nicht

näher untersucht werden. Nur darauf sei hingewiesen, daß die Leistungsfähigkeit der Steuerträger durch Kinder in höchst verschiedenem Maße beeinflußt wird; während sie z. B. dem Bauer verhältnismäßig geringe Aufwendungen verursachen, ja sogar nicht selten Betriebskosten ersparen, erwachsen allen Beamten und Angestellten erhebliche Unterhalts- und Erziehungskosten (Fuisting, S. 209). Bei absoluter Gleichheit der Kinderabzüge würden also leicht verhältnismäßige Ungleichheiten entstehen. Es müßte dem Ermessen der Steuerbehörden hier ein gewisser Spielraum gewährt werden.

Haushaltungskosten und persönliche Anlagen.

Die Abzüge von den Erträgen und vom Einkommen sind im Gesetz abschließend umschrieben, und es geht nicht an, diese Ausnahmen von der objektiven Steuerpflicht, also Ausnahmebestimmungen, extensiv zu deuten. Haushaltungskosten und persönliche Auslagen wären vom Einkommen abziehbar, wenn sie unter den Begriff der auf dem Einkommen haftenden Barauslagen fielen. Aber schon die Vollzugsverordnung zum Steuergesetz von 1849 nahm die Haushaltungskosten ausdrücklich hiervon aus (§ 39). In § 18 Vollz.-V. zum geltenden Steuergesetz ist ausdrücklich gesagt: „Haushaltungskosten und persönliche Auslagen dürfen vom Einkommen nicht in Abzug gebracht werden.“ Objekt der Einkommenssteuer ist also keineswegs nur das sog. freie Einkommen, d. h. dasjenige Einkommen, das vom Gesamteinkommen übrig bleibt nach Bestreitung des notwendigen, durchschnittlichen oder landesüblichen Lebensbedarfes (Heckel I, S. 156), was also nach Ablauf einer Wirtschaftsperiode, wie man sagt, „vorgemacht“ wird. Es wäre praktisch unmöglich, auf das freie Einkommen abzustellen, da man dann den äußerst dehnbaren und kaum zu umgrenzenden Begriff der landesüblichen Lebenshaltung zum Ausgangspunkt für die Besteuerung nehmen müßte; durch eine Besteuerung, die sich an das tatsächliche freie Einkommen hielte, würden diejenigen begünstigt, die von der Hand in den Mund leben, während die Sparer ihre Sparsamkeit gleichsam büßen müßten. Zu den persönlichen Auslagen neben den Haushaltungskosten sind zu rechnen die Unterhalts-, Bildungs- und Erziehungskosten für den Steuerpflichtigen selbst und seine Familie (die Aufwendungen für die Familie dürfen vom steuerpflichtigen Einkommen nicht abgezogen werden, wie aber anderseits die Familiengenossen diese schon in der Person ihres Oberhauptes besteuerten Bezüge nicht nochmals zu versteuern haben, vgl. Fuisting, S. 190ff.), weiterhin gehören hierher Auslagen im Interesse des Vermögens, soweit sie sich nicht als Betriebskosten einer beruflichen Quelle darstellen, z. B. die Kosten für die Reparatur eines Wohnhauses,

ebenso Wertverminderungen des Gebrauchvermögens, z. B. des Wohnmobiliars, ferner Schuldzinse für rein persönliche Schulden, z. B. Hypothekarzinse für Wohnhäuser, ebenso Rentenzahlungen, soweit sie sich nicht als Betriebskosten eines Berufsbetriebes darstellen, sondern als persönliche Leistungen z. B. aus familienrechtlichen Gründen (dann dürfen aber solche Renten nicht auch noch beim Bezüger besteuert werden), persönliche Auslagen sind auch Prämien für Lebensversicherungen und andere Versicherungen, soweit sie nicht als Betriebskosten mit einem Berufsbetrieb zusammenhängen, z. B. Prämien für die Brandversicherung des Wohnhauses und Wohnmobiliars, als persönliche Auslagen sind sodann auch anzusehen Einkommensverluste (ein Bauer verliert z. B. einen Teil seines Einkommens durch Spekulation mit Wertpapieren), ebenso Vermögensverluste im Bereiche des Gebrauchvermögens (z. B. aus Brand des Wohnhauses), persönliche Auslagen sind endlich die direkten Steuern (Vermögens-, Einkommens- und Personalsteuer), da diese in Ansehung der persönlichen Leistungsfähigkeit erhoben werden, jedenfalls nicht rein auf dem Berufseinkommen haften. Vgl. zu diesen persönlichen Auslagen Fuisting, S. 194.

Dürfen Haushaltungskosten und persönliche Auslagen nicht vom Einkommen abgezogen werden, so heißt das keineswegs, daß nun mindestens die Haushaltungskosten und persönlichen Auslagen als Einkommen versteuert werden müssen. Sonst wäre unsere Einkommenssteuer ihrem Minimalobjekte nach eine Aufwandsteuer. Dafür fehlt aber die gesetzliche Grundlage, nach Gesetz ist Einkommenssteuerobjekt das Berufseinkommen, ausnahmsweise noch gewisse andere Einnahmeposten, keineswegs aber der Aufwand. Es kann sein, daß der Aufwand unter Anzehrung der Vermögenssubstanz bestritten wird oder aus Einnahmen, die nach Gesetz nicht der Einkommenssteuerpflicht unterliegen (z. B. Kapitalzinsen, die 4% nicht übersteigen); dann liegt steuerrechtlich kein oder doch kein den Aufwand erreichendes Einkommen vor. Der gleiche Aufwand kann hier für ein größeres, dort für ein kleineres Einkommen sprechen, der Aufwand kann steigen, während das Einkommen sinkt (man denke z. B. an Fälle von Krankheit), so daß der Aufwand keinen Maßstab des Einkommens, wenn auch vielleicht im Einzelfall mit ein Indiz desselben darstellen kann.

6. Das zeitliche Substrat der Einkommenssteuer.

Das Einkommen gründet sich auf Jahreserträge. Da diese Erträge aber Jahr für Jahr wechseln können, stellt sich die Frage: Welches Jahr ist jeweils bei der Einkommensveranlagung als Be-

messungsgrundlage zu wählen, das Veranlagungsjahr selbst oder das vorangegangene Jahr oder der Durchschnitt aus mehreren vorangegangenen Jahren? Ist überhaupt auf das Kalenderjahr oder auf ein von diesem abweichendes Geschäftsjahr abzustellen?

Daß die Einkommensveranlagung vom Kalenderjahr auszugehen hat, ergibt sich aus § 18 in fine St.G. („Das Kalenderjahr ist zugleich Steuerjahr". Das heißt wohl: Wo das Steuergesetz von Jahr spricht, ist das Kalenderjahr gemeint.) Unser Steuerrecht nimmt also nicht Rücksicht auf vom Kalenderjahr abweichende Wirtschafts- oder Geschäftsjahre, wie sie etwa im landwirtschaftlichen oder gewerblichen Betriebe vorkommen, es sind also gegebenenfalls die Abschlüsse solcher besonderer Wirtschaftsjahre — sie werden immerhin den Hauptanhaltspunkt für die Berechnung bieten — entsprechend zu modifizieren. Dieses durchgängige Abstellen auf das Kalenderjahr liegt im Interesse der Einheitlichkeit der Bemessungsgrundlage, dagegen führt es zu schwierigen und unsicheren Berechnungen (vgl. Fuisting, S. 115/16).

Im weiteren ist die zeitliche Bemessungsgrundlage verschieden, je nachdem es sich um feste Einkommen oder sonstige Einkommen handelt. Feste Einkommen werden (§ 11a St.G.) nach dem im Steuerjahre erzielten Betrage berechnet, bei den übrigen Einkommen ist (§ 11b St.G.) der durchschnittliche Ertrag der drei vorangegangenen Jahre maßgebend.

Der Begriff der festen Einkommen läßt sich aus den im Gesetz selbst angeführten Beispielen (Jahresgehalte, Pensionen usw.) herauskonstruieren: Es sind Einkommen, deren Höhe rechtlich schon zu Beginn der Bezugsperiode feststeht (z. B. auf Grund von Gesetz — Besoldungsgesetz — oder auf Grund von Vertrag — Anstellungsvertrag —) und sich regelmäßig Jahr für Jahr gleich bleibt. Die festen Einkommen stehen im Gegensatz zu jenen Einkommen, deren Höhe von einem jeweils erst zu erwartenden, von Jahr zu Jahr schwankenden Geschäftsergebnisse abhängt, wie namentlich den landwirtschaftlichen und gewerblichen Einkommen. Gewerbliche Einkommen werden dadurch noch nicht zu festen Einkommen, daß sie bilanzmäßig feststehen; sonst hätte der Gesetzgeber sie sicher unter den Beispielen der festen Einkommen mitgenannt, noch vor den Pensionen, ganz abgesehen davon, daß eine solche Auslegung mit der üblichen Begriffsfassung der festen Einkommen in Widerspruch träte. Zu den festen Einkommen werden außer den Jahresgehalten und Pensionen (also insbesondere den Gehältern und Löhnen der Beamten und Angestellten und Arbeiter — der Fixbesoldeten) auch Renten, soweit solche der Einkommenssteuer unterliegen, gehören, ebenso das Zinseneinkommen über 4% (jedoch mit Ausnahme der Dividenden und genossenschaftlichen Gewinnanteile, die ohne Zweifel

unter den übrigen Einkommen rangieren). Selbständige Einkommen aus Grundbesitz oder Gewerbebetrieb oder freien Berufen stellen nicht feste Einkommen dar.

Den festen Einkommen ist eigen, daß sie sich nicht erst nach Ablauf des Bezugsjahres, sondern schon im Laufe desselben mit hoher Sicherheit feststellen lassen, zumal wenn die Veranlagung, wie es bei uns der Fall ist, erst gegen Ende des Jahres stattfindet. Hier muß daher die Bemessung nicht auf ein vergangenes Jahr oder mehrere vergangene Jahre abstellen, sondern sie kann auf das laufende Jahr selbst sich gründen und dadurch dem Grundsatz der Besteuerung nach der gegenwärtigen Leistungsfähigkeit voll genügen, wie denn unser Steuergesetz in § 11a verfügt: „Feste Einkommen werden nach dem ... im Steuerjahr erzielten Betrage berechnet." Unter Steuerjahr kann nur das Veranlagungsjahr selbst verstanden sein, keineswegs das Jahr oder die Jahre, für welche die Veranlagung wirksam wird; denn die Veranlagung bleibt grundsätzlich sechs Jahre maßgebend. Wenn das Gesetz auf den „vollen", im Steuerjahr erzielten Betrag abstellt, so ist darunter nicht das volle anspruchsmäßige Einkommen, sondern eben nur das volle wirklich erzielte Einkommen gedacht; wird z. B. ein Geschäft anfangs Juni aufgelöst und kommt ein Angestellter so um seine Stelle, so darf er in diesem Jahre nicht zum vollen Jahres-, sondern nur zu einem fünfmonatlichen Einkommen veranlagt werden.

Bei den nicht festen Einkommen ist es unmöglich, die Veranlagung auf das Veranlagungsjahr selbst zu basieren, da das Einkommen dieses Jahres sich erst nach dessen Ablauf feststellen läßt. Hier muß man notwendig auf die Vergangenheit zurückgreifen. Da es sich hier aber um schwankende, je nach den wirtschaftlichen Verhältnissen jährlich wechselnde Einkommen handelt, hat der Gesetzgeber — im Interesse der größeren Stabilität der Steuererträge — verfügt, es sei das Einkommen nicht nach dem letztvergangenen Jahr, sondern nach dem Durchschnitt einer mehrjährigen Vergangenheit, und zwar nach dem durchschnittlichen Ertrage der drei vorangegangenen Jahre zu berechnen (§ 11b St. G.). Die im Jahre 1925 stattfindende Veranlagung hat also auf den Durchschnitt der Jahre 1924, 1923 und 1922 zu basieren. Bei dieser Durchschnittsberechnung ist es — wie Fuisting (S. 123) mit Recht betont — unerläßlich, erst die Einkommen der einzelnen Jahre für sich nach den Regeln der steuerrechtlichen Einkommensberechnung festzustellen und erst hiernach mittels Teilung der Summe der Jahresergebnisse durch die Zahl der Jahre das Durchschnittseinkommen zu berechnen; eine diese Berechnung ausschließende unmittelbare Durchschnittsschätzung würde zu Willkür und Oberflächlichkeit führen.

Wie ist es, wenn ein grundsätzlich der Durchschnittsbesteuerung unterstehender Steuerpflichtiger noch nicht drei Jahre oder noch nicht drei Jahre im Kanton Einkommen bezieht? Nach § 17 St.G. beginnt die Einkommensbesteuerung eines jeden Pflichtigen mit dem Zeitpunkte, wo er selbst einen Beruf betreibt oder für seine Rechnung einen Beruf, der ihm persönlich ein Einkommen gewährt, betreiben läßt. Danach hat ein Steuerpflichtiger, der zum erstenmal in seinem Leben ein Einkommen bezieht, dieses schon im ersten Bezugsjahre zu versteuern (er ist zu der im Herbst stattfindenden Steuerrevision vorzuladen, worauf dann seine Veranlagung schon für die mit dem Veranlagungsjahr zusammenfallende Steuerperiode wirksam wird). Steht ein Steuersubjekt nicht in seiner ersten Einkommensperiode, aber hat es auch noch nicht drei Jahre Einkommen bezogen, so kann nach der allgemeinen Regel die Besteuerung nach der Vergangenheit Platz greifen, nur hat hier naturgemäß als Durchschnittseinkommen nicht der Durchschnitt dreier vergangener Jahre zu gelten, die Besteuerung kann nur auf zwei verflossene oder gar nur auf das letztverflossene Jahr abstellen. Während der drei ersten Einkommensjahre hat jährlich eine Veranlagung stattzufinden, da nur so die Grundlage für die künftige Durchschnittsbesteuerung nach drei Jahren geschaffen wird. Fraglich ist, ob ein Steuerpflichtiger, der aus einem anderen Kanton einzieht, nach dem Durchschnitt der im anderen Kanton bezogenen Einkommen veranlagt werden dürfe. Da die vergangenen Jahre nur die Bemessungsgrundlage bilden, während der Idee nach ein durchschnittliches Einkommen getroffen werden will (nicht die vergangenen Einkommen als solche), glaube ich, daß einer solchen Heranziehung der außer Kanton bezogenen Einkommen nichts im Wege steht. Würde man die Durchschnittsbesteuerung als eine Postnumerando-Besteuerung ansehen, dann stände diese Heranziehung allerdings mit der bundesgerichtlichen Doppelbesteuerungsjudikatur in Widerspruch (Praxis XIII, N. 97).

Die Durchschnittsbesteuerung bietet den Vorteil größerer Stabilität und leichterer Budgetierbarkeit der Steuererträge; diese Vorteile kommen aber nicht auf gegen die Nachteile: Verstoß gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der gegenwärtigen Leistungsfähigkeit (die wirtschaftliche und steuerliche Leistungsfähigkeit richtet sich nach der unmittelbaren, nicht nach einer mehrjährigen Vergangenheit), Komplizierung und Verwirrung der Veranlagung; die Verschiedenbehandlung der festen und der übrigen Einkommen zerstört die Einheitlichkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung (vgl. Fulsting, S. 121ff.).

Fuisting schlägt eine einheitliche Bemessungsperiode vor und zwar ist es nach ihm das Einfachste und Natürlichste, die Einkommensbesteuerung an die Ergebnisse des abgelaufenen Jahres an-

zuschließen (S. 117). Dann muß aber, soll nicht zwischen dem Abschluß der Bemessungsperiode und dem Zeitpunkt der Veranlagung ein großer zeitlicher Abstand liegen, der natürlich die Feststellung des Einkommens erschwert, die Veranlagung in die ersten Monate des Jahres verlegt werden.

Wie die Vermögens- so behält auch die Einkommensveranlagung grundsätzlich sechs Jahre ihre Gültigkeit (§ 22 St.G.). Das Substrat der Einkommenssteuer des einzelnen Jahres kann also bei den festen Einkommen, mag die Veranlagung selbst auch auf das gegenwärtige Einkommen abstellen, sechs Jahre, bei den übrigen Einkommen, wo die Veranlagung auf die drei letztvergangenen Jahre sich gründet, 7, 8 und 9 Jahre zurückliegen, es sei denn, daß außerordentliche Revisionen in den Zwischenjahren für eine Anpassung der Besteuerung an die gegenwärtige Leistungsfähigkeit sorgen.

C. Die örtliche Voraussetzung der Steuerpflicht.

1. Allgemeines.

Es ist hier zu untersuchen, welche örtliche Beziehungen zum Gemeinwesen vorhanden sein müssen, damit ein Steuersubjekt dem Kanton steuerrechtlich zugehöre, ein Steuerdomizil im Kanton (eine Voraussetzung der Steuerpflicht) besitze; zugleich ist der Einfluß des Steuerdomizils auf die Art der Steuerpflicht darzustellen.

Wir können nach thurgauischem Steuerrecht folgende Arten von Steuerdomizilien unterscheiden: das allgemeine Steuerdomizil des Wohnsitzes, sodann die Spezialsteuerdomizile Grundbesitz, Geschäftsniederlassung, behördliche Vermögensverwaltung (§§ 3 und 8 St.G.).

Da es sich hier um die Abgrenzung der Steuerhoheit unseres Kantons gegenüber den Steuerhoheiten anderer Staaten, insbesondere anderer Kantone handelt, spielt hier in besonderem Maße, auf Grund von Art. 46 Abs. 2 B.Verf., die bundesgerichtliche Doppelbesteuerungsjudikatur herein.

2. Wohnsitz.

Der Wohnsitz bestimmt sich verschieden für natürliche Personen einerseits, juristische Personen und verwandte Gebilde anderseits.

a) Der Wohnsitz der natürlichen Personen.

Nach § 3b St.G. haben diejenigen natürlichen Personen, die im Kanton ihren ordentlichen Wohnsitz haben, ihr bewegliches Vermögen zu versteuern (die Steuerpflicht für das im Kanton gelegene

Grundeigentum ergibt sich aus § 3a St.G.); in § 8a St.G. wird das Einkommen der im Kanton wohnenden Bürger und Niedergelassenen, der Aufenthalter mit ordentlichem Wohnsitz der Einkommenssteuerpflicht unterworfen.

Es handelt sich vor allem darum, den steuerrechtlichen Wohnsitzbegriff klarzustellen. Der Ausdruck „ordentlicher Wohnsitz" weist darauf hin, daß der Gesetzgeber, jedenfalls grundsätzlich, auf den Wohnsitzbegriff, wie er gewöhnlich verstanden wird, d. h. auf den zivilrechtlichen Wohnsitzbegriff, abstellen wollte. Danach bestimmt sich heute der steuerrechtliche Wohnsitz nach Art. 23ff. ZGB. Er befindet sich also wie der zivilrechtliche grundsätzlich an dem Orte, wo eine Person sich mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält. Das Bundesgericht hat verschiedene äußere Merkmale aufgestellt, bei deren Vorhandensein in der Regel ein Wohnsitz angenommen werden darf. So entscheidet insbesondere nicht die berufliche Tätigkeit, sondern der Mittelpunkt des Familienlebens über den Wohnsitz (12, 425; 37, 39; 35, 325). Wenn eine Person zu zwei Orten dauernde Beziehungen unterhält, kommt es für die Bestimmung des zivilrechtlichen Wohnsitzes darauf an, mit welchem sie durch stärkere Bande verbunden ist, wo der Mittelpunkt ihrer Lebensverhältnisse ist (Bundesgericht i. S. Obersteg, 27. November 1920). Daß niemand an mehreren Orten zugleich seinen Wohnsitz haben kann (Art. 23 Abs. 2 ZGB.) gilt im allgemeinen auch für den Steuerwohnsitz; ausnahmsweise hat das Bundesgericht bei getrennter Familienniederlassung eine Teilung der Steuerhoheit vorgenommen (Praxis 10, Nr. 42). Die Wohnsitzfiktionen in Art. 24 Abs. 2 ZGB., wonach, wenn ein früher begründeter Wohnsitz nicht nachweisbar ist oder ein im Ausland begründeter Wohnsitz aufgegeben und in der Schweiz kein neuer begründet worden ist, der Aufenthaltsort als Wohnsitz zu gelten habe, sind auch auf den Steuerwohnsitz anwendbar. Der Aufenthalt an einem Orte zum Zwecke des Besuches einer Lehranstalt und die Unterbringung einer Person in einer Erziehungs-, Versorgungs-, Heil- oder Strafanstalt begründen so wenig einen steuerrechtlichen wie einen zivilrechtlichen Wohnsitz (ZGB., Art. 26); im Einzelfall können freilich mit einem solchen Aufenthalt in Anstalten zugleich die Merkmale eines Wohnsitzes gegeben sein.

Besonderheiten ergeben sich für den Wohnsitz unselbständiger Personen, der Ehefrau, der Kinder, der bevormundeten Personen. Der Wohnsitz der Ehefrau befindet sich auch steuerrechtlich am Wohnsitz des Ehemannes. Ist der Wohnsitz des Ehemannes nicht bekannt oder ist die Frau berechtigt, getrennt zu leben, so wird sie auch in steuerrechtlicher Hinsicht einen selbständigen Wohnsitz haben können (Art. 25 ZGB.).

Der Wohnsitz der Kinder fällt mit demjenigen von Vater und Mutter zusammen (Art. 25 ZGB). Stehen unmündige Kinder nicht unter elterlicher Gewalt, so gilt, was von bevormundeten Personen zu sagen ist (Art. 368 ZGB).

Bevormundete Personen haben nach Art. 25 ZGB. ihren Wohnsitz am Sitz der Vormundschaftsbehörde, also nicht notwendig am Orte des tatsächlichen Aufenthaltes (vgl. B.Ger. 31, I, 104). Der Wohnsitz des Vormundes ist dagegen für denjenigen des Mündels nicht bestimmend. Das Gesagte muß auch für den steuerrechtlichen Wohnsitz angenommen werden.

Kein Steuerdomizil begründet bloße Heimatzugehörigkeit zum Kanton. Kantonsbürger sind nur dann im Kanton steuerpflichtig, wenn sie zugleich im Kanton wohnen oder ein Spezialsteuerdomizil besitzen. Kantonsbürgerliche Einwohner sind in gleicher Weise steuerpflichtig wie die übrigen Einwohner.

Niederlassung an sich begründet kein Steuerdomizil. In § 20 St. G. heißt es zwar: „Personen, welche im Kanton das Recht der Niederlassung besitzen, ohne daselbst den ordentlichen Wohnsitz zu nehmen, sind am Niederlassungsorte nach Maßgabe ihres hiesigen Geschäftsbetriebes steuerpflichtig". Allein entweder ist die Niederlassung mit Geschäftsbetrieb verbunden, dann gründet sich die Steuerpflicht bereits auf § 3b und § 8a St.G., oder es fehlt der Geschäftsbetrieb, dann vermag aus der Niederlassung allein keine Steuerpflicht zu entstehen (§ 20 St.G. ist vollständig überflüssig). Wenn Niederlassung an sich kein Steuerdomizil begründet, so kann sie doch im Einzelfall ein Indiz für den Wohnsitz abgeben (vgl. Burckhardt, Kommentar, S. 431).

Keine steuerrechtliche Zugehörigkeit bedeutet der bloße Aufenthalt im Kanton, nur der zum Wohnsitz gesteigerte Aufenthalt vermag ein Steuerdomizil zu begründen. (Dies ist in § 8a St.G. ausdrücklich ausgesprochen.) Es gibt gewisse Fälle qualifizierten Aufenthaltes, jedoch ohne Wohnsitz, in denen das Bundesgericht dem Kanton ein Besteuerungsrecht zuerkennt, nämlich die Fälle der sog. Sommer- oder Saisonaufenthalter; Personen nämlich, die mit einer gewissen Regelmäßigkeit einen Teil des Jahres (nach Praxis, Bd. 10, Nr. 79, genügen 30 Tage noch nicht) außerhalb ihres zivilrechtlichen Wohnsitzes auf eigenem Grund und Boden zubringen, können pro rata temporis auch für ihr bewegliches Vermögen an ihrem Aufenthaltsort besteuert werden (33, I, 115; 39, I, 57). Ich bezweifle sehr, ob diese qualifizierten, jedoch wohnsitzlosen Aufenthalte auch nach thurgauischem Steuerrecht ein Steuerdomizil begründen; denn sie lassen sich weder unter den Begriff des ordentlichen Wohnsitzes, noch unter eines der gesetzlichen Spezialsteuerdomizile

subsumieren (Besteuerungsmöglichkeit nach Bundesrecht ist noch nicht Besteuerungsrecht; dieses verlangt auch einen kantonalrechtlichen Rechtstitel). Ein Steuerdomizil wird nicht geschaffen durch jenen Aufenthalt im Rechtssinn, der mit einer Aufenthaltsbewilligung im Sinne des (kantonalen) Gesetzes betr. die Verhältnisse der Aufenthalter und Niedergelassenen vom 27. Juli 1866 verbunden ist, außer es sei damit zugleich ein Wohnsitz gegeben.

Kantonseinwohner haben im Kanton zu versteuern einmal den im Kanton gelegenen Grundbesitz (§ 3a St.G.). Der Steuergesetzgeber will ausnahmsweise auch ihren außer Kanton gelegenen Grundbesitz zur Versteuerung heranziehen, sofern nämlich der Ausweis für dortseitige Besteuerung nicht erbracht wird (§§ 3a und 4b St.G.). Das Bundesgericht anerkennt indes für Grundstücke nur die Steuerhoheit des Kantons oder auswärtigen Staates der gelegenen Sache (31, 41; 32, 503); ein Besteuerungsrecht wegen tatsächlicher Nichtbesteuerung durch den Staat der gelegenen Sache ist nur hinsichtlich ausländischer Liegenschaften anerkannt (29, 283). Kantonseinwohner haben ferner grundsätzlich das gesamte bewegliche Vermögen im Kanton zu versteuern, auch das außer Kanton gelegene oder angelegte (mobilia ossibus inhaerent), mit einer Ausnahme: das von herwärtigen Einwohnern in auswärtigen Geschäften angelegte Vermögen ist von der Vermögenssteuer befreit, sofern es am Orte des Geschäftsbetriebes bereits versteuert wird (§§ 3b und 4c St.G.). Der Vorbehalt, „sofern es bereits am Orte des Geschäftsbetriebes versteuert wird", vermag nicht durchzudringen, wenn es sich um Vermögensteile handelt, die nach Bundesrecht über Doppelbesteuerung der Steuerhoheit eines andern Kantons unterstehen; denn die bundesgerichtliche Doppelbesteuerungsjudikatur verbietet auch die sog. virtuelle Doppelbesteuerung (43, I, 26). Kantonseinwohner sind endlich verpflichtet, grundsätzlich ihr gesamtes Einkommen im Kanton zu versteuern (soweit das Einkommen nach dem früher Gesagten überhaupt der Besteuerung unterliegt), auch das von außer Kanton bezogene. Von der Besteuerung ausgenommen ist das von Inhabern oder Anteilhabern oder Aktienbesitzern usw. aus auswärts etablierten Geschäften bezogene Einkommen, sofern es bereits am Orte der Geschäftsbetreibung versteuert werden muß (§ 10c St.G.). (Auch hier ist der Vorbehalt „sofern es bereits am Orte der Geschäftsbetreibung versteuert wird", unwirksam hinsichtlich solcher Einkommensteile, die nach Bundesrecht über Doppelbesteuerung der Steuerhoheit eines anderen Kantons unterstehen.) Der herwärtigen Einkommensbesteuerung ist auch — zwar nicht kraft kantonalen, aber kraft Bundesrechts (B.Ger. 41, I, Nr. 24) — entzogen der Ertrag aus auswärtigen Liegenschaften.

b) Der Wohnsitz der juristischen Personen und verwandten Gebilde.

Der gleichen Steuerpflicht wie die im Kanton wohnenden natürlichen Personen unterliegen nach §§ 3b und 8a St.G. juristische Personen und Erwerbsgesellschaften, die im Kanton ihren ordentlichen Wohnsitz oder — was hier dem Wohnsitz gleichgestellt ist — ihre Verwaltung haben (§ 8a spricht von „im Kanton bestehenden" Korporationen usw.; da § 8a aber die Parallelbestimmung zu § 3b darstellt, so wird darunter die gleiche örtliche Zugehörigkeit wie in § 3b verstanden sein).

α) Der Wohnsitz der juristischen Personen des öffentlichen Rechts bestimmt sich nicht nach Zivilgesetzbuch, noch Obligationenrecht, sondern nach dem öffentlichen Recht des Bundes und der Kantone (ZGB. Art. 59 Abs. 1). Von den juristischen Personen des öffentlichen Rechtes des Bundes sei hier nicht weiter die Rede. Die juristischen Personen des kantonalen öffentlichen Rechts haben per se ihren Sitz und damit auch ihr allgemeines Steuerdomizil im Kanton.

β) Steuerrechtlich wichtiger ist die Frage nach dem Wohnsitz der juristischen Personen und verwandten Gebilde des Privatrechts. Auch hier müssen wir unterscheiden zwischen denjenigen des Bundesrechts und denjenigen des kantonalen Rechts.

Der Wohnsitz der juristischen Personen des Bundes-Privatrechts, Aktiengesellschaften, Genossenschaften, Vereine, Stiftungen, befindet sich nach Art. 56 ZGB. am statutarischen Sitz, subsidiär — d. h. wenn die Statuten nichts anderes bestimmen — an dem Orte, wo ihre Verwaltung geführt wird. An diesem Orte — das muß aus § 3b, wie auch § 8a St.G. geschlossen werden — befindet sich, jedenfalls der Regel nach, auch der Steuerwohnsitz, das allgemeine Steuerdomizil der juristischen Person. Bei den juristischen Personen besteht die Eigentümlichkeit, daß ihr Wohnsitz an einen Ort verlegt werden kann, der durchaus nicht mit dem örtlichen Mittelpunkt ihrer Beziehungen zusammenzufallen braucht, ja daß möglicherweise rein fiktiv in einem Kanton der Sitz begründet wird (insbesondere zu steuerrechtlichen Zwecken), während alle Geschäftstätigkeit sich in einem andern Kanton vollzieht. Das Bundesgericht hat nun entschieden (45, I, 26), daß der bloß formelle Sitz kein Steuerdomizil begründe. Die bloß formelle Wegverlegung des Sitzes in einen andern Kanton vermag danach den Steuerwohnsitz im herwärtigen Kanton nicht aufzuheben. Es mag hier noch darauf hingewiesen werden, daß die bundesgerichtliche Praxis bei interkantonal geteilten Betrieben dem Kanton der Zentralleitung als solchem einen Vorausanspruch zuerkennt (vgl. z. B. Praxis, Bd. 10, Nr. 27; Bd. 13, Nr. 95).

Bei den Kollektiv- und Kommanditgesellschaften muß nach Art. 553 Ziff. 2 und 591 Ziff. 3 O. R. der Ort, wo die Gesellschaft ihren Sitz hat, in das Handelsregister eingetragen werden. An diesem Ort wird dann auch das ordentliche Steuerdomizil der Gesellschaft anzunehmen sein.

Erbmassen sind (durch die Erbengemeinschaft) dann im Kanton zu versteuern, wenn sie im Kanton liegen, d. h. wohl, wenn der Erblasser seinen letzten Wohnsitz im Kanton hatte, die Eröffnung des Erbganges also im Kanton zu erfolgen hat (538 ZGB.), § 6 St. G. Gemeinderschaften haben — es gibt keinen anderen Anhaltspunkt — ihr ordentliches Steuerdomizil am Orte der Zentralverwaltung.

Die juristischen Personen des kantonalen Privatrechts (Wald-, Torf- und Mooskorporationen, § 39 EG. zum ZGB.) sind Bodennutzungsgemeinschaften, damit erscheint ihr Steuerdomizil am Orte der gelegenen Sache gegeben (§ 16 St. B.).

3. Grundbesitz.

§ 3a St. G. unterwirft der Vermögenssteuer den gesamten im Kanton befindlichen Grundbesitz. Im Kanton gelegener Grundbesitz ist auch dann im Kanton zu versteuern, wenn der Eigentümer grundsätzlich sein Steuerdomizil außer Kanton hat, d. h. außer Kanton wohnt. Grundbesitz im Kanton begründet ein Spezialsteuerdomizil. Nach Bundesrecht über Doppelbesteuerung unterstünde auch der Ertrag, der von auswärts wohnenden Grundeigentümern aus herwärtigen Liegenschaften gezogen wird, der Steuerhoheit des herwärtigen Kantons (B.-Ger. 41, I, Nr. 24), der kantonale Steuergesetzgeber hat aber hiervon nicht Gebrauch gemacht; wir suchen in § 8 vergebens nach einer Parallelbestimmung zu § 3a St. G.

Bloßes Pfandrecht an einem im Kanton gelegenen Grundstück begründet nach der bundesgerichtlichen Praxis kein Steuerdomizil, die grundpfandversicherten Forderungen sind als Mobilien am Wohnsitz des Gläubigers zu versteuern (41, I, Nr. 25), es können also durch Verpfändung dem Kanton der gelegenen Sache steuerrechtlich Bodenwerte entzogen werden. Ich verweise hinsichtlich verpfändeter Liegenschaften noch auf das, was bei Behandlung der Schuldenabzüge gesagt worden ist.

Mobiliarbesitz im Kanton schafft kein Steuerdomizil; Mobiliarbesitz auswärts Wohnender wird nur dann im Kanton steuerpflichtig, wenn er sich darstellt entweder als Zugehör zu herwärtigem Grundbesitz oder als Geschäftsmobiliar.

4. Geschäftsniederlassung[1].

§ 3c St.G. erklärt als steuerpflichtig das bewegliche Vermögen auswärts wohnender Inhaber oder Anteilhaber von Geschäften, welche im Kanton Thurgau etabliert sind und zwar nach Maßgabe der in das Geschäft eingeworfenen Fonds und unter Haftbarkeit der Firma für die zu leistende Steuer. Entsprechend wird in § 8b St.G. der Einkommenssteuer unterworfen das Einkommen auswärts wohnender Inhaber oder Anteilhaber von Geschäften, welche im herwärtigen Kanton betrieben werden, und zwar nach Maßgabe des herwärtigen Geschäftsbetriebes und unter Haftbarkeit der Firma für die zu leistende Steuer.

Es handelt sich hier um Steuersubjekte, die ihr ordentliches Steuerdomizil außer Kanton haben, dem Kanton aber durch Innehabung von gewerblichen, industriellen, kommerziellen Betrieben oder Teilbetrieben im Kanton wirtschaftlich und steuerlich zugehören. Der Innehabung ist gleichgestellt die Beteiligung.

Steuerpflichtig sind danach einmal natürliche und juristische Personen, die Alleininhaber herwärtiger Geschäftsbetriebe sind.

Weiterhin unterliegen der Steuerpflicht Mitinhaber, Anteilhaber herwärtiger Geschäftsbetriebe. Es muß sich um eine Beteiligung handeln, die dem Beteiligten ein gewisses Mitverfügungs- und Mitverantwortlichkeitsrecht gibt. Es genügt nicht, daß ich nur eine Darlehensforderung habe. Ebenso können weder der Aktionär noch der Genossenschafter persönlich am Orte der Geschäftsbetreibung besteuert werden. Dagegen ist bei Kollektiv- und Kommanditgesellschaften — die nicht juristische Personen sind — jeder Gesellschafter direkt am Unternehmen beteiligt, Mitinhaber; daher nimmt die bundesgerichtliche Praxis an, daß sowohl der Kollektivgesellschafter als der Kommanditär für seine Beteiligung am Geschäfte am Sitze des Geschäftes besteuert werden kann (33, I, Nr. 14)- wobei unser kantonales Steuerrecht die Vermögens- und Gewinnanteile der einzelnen Gesellschafter als Bestandteile des Gesellschaftstvermögens und -einkommens, also nicht separat, besteuert (Haftbarkeider Firma für die zu leistende Steuer). Ebenso sind die Gesellschafter einer einfachen Gesellschaft als unmittelbare Geschäftsinhaber im Kanton steuerpflichtig (vgl. z. B. Praxis, Bd. 12, Nr. 6), jedoch gegenüber der Kollektiv- und Kommanditgesellschaft mit dem Unterschied, daß hier — weil die einfache Gesellschaft keine selbständige Steuersubjektivität besitzt — jeder Gesellschafter separat für seinen Anteil zu besteuern ist. (Mit der Haftbarerklärung der

[1] Vgl. Holliger, Das Steuerdomizil nach interkantonalem Recht, 1922.

Firma ist hier nichts gewonnen, da doch die Gesellschaft selber nicht betreibungsfähig ist.)

Fraglich ist, wann ein Steuerpflicht begründendes Geschäftsetablissement oder Geschäftsbetrieb im Kanton gegeben sei. In interkantonalen Fällen müssen wir das Bundesrecht über Doppelbesteuerung befragen. Die bundesgerichtliche Praxis hat in dieser Hinsicht eine Entwicklung durchgemacht. Ursprünglich wurde entschieden, es sei eine Steuer zu bezahlen am Hauptsitz des Geschäftes und überall da, wo eine Zweigniederlassung im handelsrechtlichen Sinne sich befinde (5, 33). Eine Zeitlang galt der Grundsatz: Eine vom Hauptsitz verschiedene Betriebsstätte bildet dann eine steuerrechtliche Niederlassung, wenn in ihr unter selbständiger Leitung ein wesentlicher Teil der produktiven Tätigkeit des Unternehmens vor sich geht und sie ohne wesentliche Änderung gänzlich vom Hauptgeschäft losgelöst und mit rechtlicher Selbständigkeit ausgestattet werden könnte (z. B. 24, I, 83). Die gegenwärtige Praxis steht auf dem Standpunkt: Eine Unternehmung ist in jedem Kanton steuerpflichtig, in dem sich ständige körperliche Anlagen und Einrichtungen befinden, mittels derer sich ein qualitativ und quantitativ wesentlicher Teil des technischen oder kommerziellen Betriebes vollzieht (§ 37, 255; 37, 268); nicht mehr gefordert wird selbständige Leitung und Verselbständigungsfähigkeit der Anlage. Bei ausländischem Wohnsitz der Geschäftsinhaber ist die Praxis in der Bestimmung der steuerrechtlich zugehörigen Geschäftsniederlassung freier; es kann insbesondere berücksichtigt werden, unter welchen Voraussetzungen das Ausland unsere Geschäfte besteuert.

Auswärts wohnende Inhaber und Anteilhaber herwärtiger Geschäftsbetriebe sind steuerpflichtig „nach Maßgabe der in das Geschäft eingeworfenen Fonds“ (§ 3c St.G.), „nach Maßgabe des herwärtigen Geschäftsbetriebes“ (§ 8b St.G.). Schwierigkeiten ergeben sich, wenn nicht der ganze Geschäftsbetrieb sich im Kanton abspielt, der Geschäftsbetrieb sich vielmehr über mehrere Kantone erstreckt. In diesem Falle kann nach der bundesgerichtlichen Praxis im allgemeinen jeder Kanton einen Teil des Gesamtvermögens und Gesamteinkommens besteuern (41, I, 61). Grundbesitz ist stets im Kanton der gelegenen Sache zu versteuern. Im übrigen bemißt sich die steuerbare Vermögensquote nach den örtlichen und wirtschaftlichen Beziehungen der unmittelbaren Vermögensobjekte zu den einzelnen Kantonsgebieten derart, daß die quotenmäßige Steuerberechtigung jedes Kantons dem Verhältnis der ihm zugehörigen Vermögensobjekte (Aktiven) zu den gesamten Vermögensobjekten (Gesamtaktiven) entspricht. Im gleichen Verhältnis wie die Aktiven sind (siehe schon bei den Schuldenabzügen) die Passiven auf die verschiedenen Kantone zu verlegen. Bei Bestimmung der in den

einzelnen Kantonen steuerbaren Einkommensquoten stellt das Bundesgericht im allgemeinen auf die Bedeutung der in jedem Kanton wirksamen Produktionsfaktoren (Kapital, Arbeit, Wasserkräfte) für die Gewinnung des Gesamteinkommens ab; nicht maßgebend ist, was im einzelnen Kanton tatsächlich eingenommen wird (37, I, 73); bei Handelsgeschäften wird auf den Umsatz im einzelnen Kanton abgestellt, bei Verkehrsgesellschaften auf die Verkehrsziffern. Bei Konkurrenz des herwärtigen Kantons mit einem ausländischen Staat hindert nichts, auf das wirklich im Kanton befindliche Vermögen und das tatsächlich aus dem Kanton bezogene Einkommen abzustellen; die Feststellung des Gesamtvermögens und Gesamteinkommens wäre hier in zu vielen Fällen unmöglich (sie ist schon in interkantonalen Fällen nicht durchweg möglich).

Geschäftsinhaber und -anteilhaber sind selbständig erwerbende Personen. Im Gegensatz zum selbständigen Erwerb begründet der unselbständige Erwerb (Erwerb aus einem Anstellungsverhältnis) kein Steuerdomizil; unselbständig Erwerbende haben ihr Steuerdomizil da, wo ihr bürgerlicher Wohnsitz ist (Bundesgericht i. S. Max Paur, 11. Juni 1921). Anderseits ist der Erwerb im Kanton wohnender, aber außer Kanton beschäftigter Arbeiter und Angestellter im herwärtigen Kanton zu versteuern.

5. Behördliche Vermögensverwaltung.

In § 3d St.G. wird der Vermögenssteuer unterworfen das bewegliche Vermögen auswärts wohnender Personen, das für dieselben im Kanton von Behörden verwaltet und nicht am ordentlichen Wohnort versteuert wird.

Es kommen hier etwa die seltenen Fälle in Betracht, wo Vermögen im Ausland Wohnender im Kanton von vormundschaftlichen Organen verwaltet wird (Beispiel: Eine Person befindet sich seit langem mit unbekanntem Aufenthalt im Ausland, ohne in der Schweiz einen Wohnsitz zu haben; wird ihr dann auf Grund von Art. 393 Ziff. 1 ZGB. ein Beistand gegeben, so ist das von diesem im Kanton verwaltete Vermögen der herwärtigen Vermögensbesteuerung unterworfen), ferner der Fall, wo das Erbteil eines verschwundenen Erben unter amtliche Verwaltung gestellt wird (548 ZGB), ebenso gewisse Fälle der Erbschaftsverwaltung (ein Erbe ist z. B. dauernd und ohne Vertretung im Ausland abwesend, ZGB., 554, Ziff. 1). Gegenüber Personen, die in einem andern Kanton wohnen, kann aus behördlicher Vermögensverwaltung keine Steuerhoheit hergeleitet werden, das Bundesrecht anerkennt gegenüber dem allgemeinen Steuerdomizil des Wohnsitzes kein solches Spezialsteuerdomizil.

6. Einfluß der Dauer der steuerrechtlichen Zugehörigkeit auf die Steuerpflicht.

Es ist nicht gerechtfertigt, daß derjenige, der nur während eines Teiles des Steuerjahres im Kanton ein Steuerdomizil besitzt, die gleiche Steuer zahlen muß, wie einer, der während des ganzen Jahres im Kanton domiziliert ist. § 18 St.G. sieht denn auch vor, daß die Zeit des ordentlichen Aufenthaltes eines Pflichtigen im Kanton während des Steuerjahres maßgebend sein soll, so daß Personen, welche während des Steuerjahres in den Kanton einziehen oder denselben verlassen, die Steuer im Verhältnis ihres Aufenthaltes zu entrichten haben. Diese Besteuerung pro rata temporis wird nicht für den Fall des Wohnsitzes gelten, sondern — ihrem Grundgedanken nach — analog auch für die Spezialsteuerdomizile, z. B. für den Fall, wo ein auswärts Wohnender während des Steuerjahres seinen im Kanton gelegenen Grundbesitz aufgibt.

Im interkantonalen Verhältnis ist bei zeitlicher Konkurrenz mehrerer Steuerorte eine Teilung der Steuerberechtigung pro rata temporis schon kraft des bundesrechtlichen Doppelbesteuerungsverbotes vorgeschrieben: Wechselt der Steuerpflichtige während der Steuerperiode seinen Wohnsitz, so hat er die Steuer am alten und am neuen Wohnsitz nur im Verhältnis der an jedem Ort verbrachten Zeit zu zahlen (Burckhardt, Kommentar, S. 432).

2. Abschnitt. Der Umfang der Steuerpflicht.

Das Steuermaß.

1. Allgemeines.

Zwischen Steuergläubiger und Steuerschuldner besteht ein Obligationsverhältnis. Das Steuermaß hat nun die Funktion, den Gegenstand dieses Obligationsverhältnisses, die schuldnerische Leistung zu bestimmen. Wir verstehen unter Steuermaß die Grundsätze, die der Gesetzgeber aufgestellt hat zur Bestimmung des Umfanges der Geldleistung, die der Steuerpflichtige zu machen hat.

Das Steuermaß wird durch zwei Faktoren bestimmt, einmal durch die wirtschaftlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen, sodann durch den staatlichen Finanzbedarf.

2. Der Einfluß der wirtschaftlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen auf das Steuermaß.

Aus dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, wie er der Vermögens- und Einkommenssteuer zugrunde liegt, folgt, daß sich das Steuermaß nach dem Wert des Vermögens und Einkommens zu richten hat. Vermögens- und Einkommenssteuer sind Wertsteuern, im Gegensatz zu den Tarifsteuern, wo der Steuerbetrag ohne Rücksicht auf die wirtschaftlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen festgelegt ist, wie z. B. bei der Personalsteuer.

Der Wert des Vermögens und Einkommens wird in unserem Steuergesetze in der Weise berücksichtigt, daß der Steuerbetrag je nach diesem Wert pro Werteinheit des Vermögens oder Einkommens festgesetzt ist. Diese Steuerbeträge pro Werteinheit sind im Steuergesetz „Steueransätze" genannt (Abschnitt II St. G.). Sie sind in Wertbestandteilen des Objektes, nämlich beim Vermögen in Promillen, beim Einkommen in Prozenten, ausgedrückt.

Je nach dem Verhältnis der Steueransätze zu den Steuerobjekten unterscheidet man in der Theorie Proportional- und Progressivbesteuerung. Eine Proportionalsteuer liegt vor, wenn der Steueransatz oder das Verhältnis zwischen Steuer und Steuerobjekt ohne Rücksicht auf dessen Höhe oder Zunahme gleicht bleibt; die einzelne Steuerleistung wechselt zwar mit der Größe des Steuerobjekts, fällt und steigt mit diesem, während der verhältnismäßige Anteil der Steuer am Gesamtbetrage des Objektes unverändert bleibt. Bei der Progressivsteuer ändern sich, steigen oder fallen die Steueransätze mit der Zu- oder Abnahme des Einkommens oder Vermögens; dadurch werden die größeren und daher leistungsfähigeren Steuerobjekte nicht nur absolut durch höhere Steuerzahlungen, sondern auch relativ durch eine wachsende Belastung getroffen (Heckel I, S. 184/85). Unser Steuergesetz kennt sowohl die Proportional- wie die Progressivbesteuerung (§ 13 St. G.). Die Steuer vom unbeweglichen Vermögen ist eine reine Proportionalsteuer, der Normalsteueransatz (der Steueransatz ohne Berücksichtigung des jeweiligen Steuerfußes) beträgt durchwegs $1\,^0/_{00}$; man nahm an, daß mit der Zunahme des Grundbesitzes die Leistungsfähigkeit nicht überverhältnismäßig steige. Das bewegliche Vermögen unterliegt bis 80000 Fr., also in der Regel, ebenfalls der Proportionalbesteuerung, der Normalansatz beträgt bis 80000 Fr. $1\,^0/_{00}$; von 80000 Fr. an aber steigt der Steueransatz sukzessive, bis er bei Vermögen von über 500000 Fr. das Maximum, $2\,^0/_{00}$, erreicht, von da an steigt der Steuerbetrag wieder proportional. Der progressive Steueransatz erfaßt jeweils das ganze bewegliche Vermögen, nicht nur den in die progressive Wertstufe hineinragenden Teil desselben, es handelt sich um eine Voll-

progression, nicht nur um eine überschießende Progression (Weiler). Je nach dem Wert des Vermögens und dem dazu gehörigen Steueransatz sind folgende Vermögensklassen unterschieden:

1.	Vermögen	von	nicht	über	80000	Fr. . . .	Ansatz	1 ‰
2.	„		über 80000	bis	120000	„ . . .	„	1,1 ‰
3.	„		„ 120000	„	200000	„ . . .	„	1,2 ‰
4.	„		„ 200000	„	300000	„ . . .	„	1,4 ‰
5.	„		„ 300000	„	400000	„ . . .	„	1,6 ‰
6.	„		„ 400000	„	500000	„ . . .	„	1,8 ‰
7.	„		„ 500000	Fr.	. . . . .		„	2 ‰.

Die Progressivsteuer par excellence ist die Einkommenssteuer. Es werden in unserem Steuergesetze 13 Einkommensklassen unterschieden. Der unterste Ansatz, bei Einkommen von 601 bis 1200 Fr., beträgt $^3/_{10}\,\%$, von Klasse zu Klasse tritt dann jeweils $^1/_{10}\,\%$ hinzu, bis bei Einkommen von über 11000 Fr. der Maximalansatz, $^{15}/_{10}\,\%$, erreicht ist.

Es lassen sich nach der Einkommenshöhe und den dazu gehörigen Steueransätzen folgende Einkommensklassen unterscheiden:

1.	Einkommen	von	601	bis	1200	Fr. . . .	Ansatz	$^3/_{10}\,\%$
2.	„	„	1201	„	1800	„ . . .	„	$^4/_{10}\,\%$
3.	„	„	1801	„	2400	„ . . .	„	$^5/_{10}\,\%$
4.	„	„	2401	„	3000	„ . . .	„	$^6/_{10}\,\%$
5.	„	„	3001	„	4000	„ . . .	„	$^7/_{10}\,\%$
6.	„	„	4001	„	5000	„ . . .	„	$^8/_{10}\,\%$
7.	„	„	5001	„	6000	„ . . .	„	$^9/_{10}\,\%$
8.	„	„	6001	„	7000	„ . . .	„	$^{10}/_{10}\,\%$
9.	„	„	7001	„	8000	„ . . .	„	$^{11}/_{10}\,\%$
10.	„	„	8001	„	9000	„ . . .	„	$^{12}/_{10}\,\%$
11.	„	„	9001	„	10000	„ . . .	„	$^{13}/_{10}\,\%$
12.	„	„	10001	„	11000	„ . . .	„	$^{14}/_{10}\,\%$
13.	„	„	11001	Fr.	und darüber	. .	„	$^{15}/_{10}\,\%$.

Die Progression ist also auch beim Einkommen limitiert; steigt das Einkommen von 11000 Fr. an aufwärts, so nimmt der Steuerbetrag nur mehr proportional zu. Die Progression hört zu früh auf. Will man die Steuersätze nach unten noch weiter ermäßigen, so wird man jedenfalls nicht umhin können, die Progression nach oben weiter zu führen.

3. Der Einfluß des staatlichen Finanzbedarfs auf das Steuermaß.

Der staatliche Finanzbedarf hat nach unserem Steuerrecht auf das Steuermaß nicht den Einfluß, daß der von der Volkswirtschaft aufzubringende Gesamtsteuerbetrag sich genau nach dem staatlichen

Steuerbedarf richten würde, daß der zu deckende Steuerbedarf zum vorneherein bestimmt und nach der vorbestimmten Höhe auf die Steuerpflichtigen verteilt, repartiert würde (System der Repartitionssteuer). Der Finanzbedarf ist aber doch insofern von Einfluß, als je nach seiner Höhe die Steuer zu einem Vielfachen der ordentlichen Steueransätze (der „Normalsteueransätze"), die selbst vom Finanzbedarf unbeeinflußt sind, sondern sich lediglich nach den wirtschaftlichen Verhältnissen der Steuerpflichtigen richten, erhoben wird (System der Quotitätssteuer). Die Ziffer, die bestimmt, wievielfach die Normalsteueransätze erhoben werden sollen, ist bei uns unter der Bezeichnung „Steuerfuß" bekannt[1]. Da der staatliche Finanzbedarf Jahr für Jahr wechselt, der Steuerfuß aber dem jeweiligen Finanzbedarf angepaßt werden soll, ist der Steuerfuß nicht im Gesetz selbst festgesetzt, seine Festsetzung ist vielmehr dem Großen Rate überlassen, der ihn jeweils bei Aufstellung des Voranschlages für das nächste Jahr bestimmen soll (§ 15 St. G.). Das Steuermaß enthält also einen dauernden, vom Gesetz selbst vorgesehenen Bestandteil (die Normalsteueransätze) und einen beweglichen, sich dem jährlichen Finanzbedarf anpassenden Bestandteil (Steuerfuß). Die Festsetzung des Steuermaßes durch das Gesetz ist unvollkommen, indem der Steuerfuß jeweils erst durch ein auf Grund des vereinbarten Staatshaushaltungsplanes zu vereinbarendes Gesetz, als vorübergehender Rechtssatz zur Ergänzung des unfertigen, dauernden, eingefügt wird (O. Mayer I, S. 133).

---

[1] Der Steuerfuß wird bei uns herkömmlicherweise in $^0/_{00}$ ausgedrückt; er vervielfacht aber ebenso die Einkommens- wie die Vermögenssteueransätze.

Zweiter Teil. Das formelle Steuerrecht.

A. Die Steuerveranlagung.

1. Allgemeines.

Die Steuerveranlagung ist das Verfahren zur Feststellung des Steueranspruches des Gemeinwesens.

Ob bei einem Individuum die subjektiven und objektiven Voraussetzungen der Steuerpflicht gegeben seien, liegt nicht immer offen zutage und schon gar nicht der Umfang der Steuerfaktoren (Vermögen und Einkommen) eines Pflichtigen. Zur Sicherung der richtigen Anwendung der steuerauflegenden Rechtssätze auf den Einzelfall bedarf es daher eines Feststellungsverfahrens. Von der Regelung und Handhabung dieses Verfahrens hängt es wesentlich ab, ob und wie das materielle Steuerrecht verwirklicht wird.

Vermögens- und Einkommenssteuer sind Einschätzungssteuern, d. h. die Veranlagung verlangt hier eine individuelle Bewertung der Steuerfaktoren der Pflichtigen, während bei den Tarifsteuern (z. B. Personalsteuer) der Steuerbetrag ohne solche Berechnung festgestellt werden kann.

Die rechtliche Bedeutung der Veranlagung beruht darin, daß niemand zur Zahlung einer Steuer angehalten werden kann, ohne erst auf die Steuer veranlagt worden zu sein; die Steuerveranlagung verhält sich zum Steuergesetz wie das Strafurteil zum Strafgesetz: sie erst macht das Gesetz durchführbar (O. Mayer, Deutsches Verwaltungsrecht, I, S. 335). Weiter richtet sich der Umfang der Steuerforderung nach der Veranlagung und zwar, vorausgesetzt, daß die Veranlagung nicht mehr der justizmäßigen Anfechtung unterliegt, selbst dann, wenn der Veranlagungsbeschluß mit dem materiellen Recht im Widerspruch steht; wer sich beschwert fühlt, muß eine Abänderung der Veranlagung selbst zu bewirken suchen; hat er die Frist zur Anfechtung versäumt, so kann er erst in der nächsten Revisionsperiode sich wieder melden und eine Abänderung der Veranlagung begehren. Gewiß, die Veranlagung soll nur aussprechen, was das Gesetz will, aber sie spricht es aus in bindender Weise, so daß sie fortan die Grundlage bildet für den Vollzug. In dieser

bindenden Kraft der Veranlagung liegt eine urteilsähnliche Wirkung (O. Mayer).

Die Steuerveranlagung ist aber doch ein Verwaltungs-, kein Justizverfahren (Gegensatz zum Steuerprozeß). Es handelt sich nicht oder doch nicht notwendig um die Feststellung streitiger Rechtsansprüche, es sollen durch sie latente Rechtsansprüche ans Licht der Gewißheit gehoben werden, ob bestritten oder nicht.

Wir müssen nach thurgauischem Recht ein allgemeines Veranlagungsverfahren und ein Spezialverfahren für Immobilien unterscheiden. Nur das allgemeine Veranlagungsverfahren findet sich im Steuergesetz selbst geregelt, die Veranlagung der Immobilien richtet sich teils — für Gebäude — nach dem Brandversicherungsgesetz, teils — für die übrigen Liegenschaften — nach einer speziellen Verordnung (Verordnung betr. den Vollzug von § 5 des Steuergesetzes über die Neueinschatzung der Liegenschaften und die periodischen Nachschatzungen der Waldungen vom 18. September 1914).

2. Die Organisation der Veranlagung.

a) Beim allgemeinen Veranlagungsverfahren.

Die Steuerveranlagung ist den sog. Steuerkommissionen übertragen, munizipalgemeindeweise gebildeten Kommissionen mit einem Vertreter des kantonalen Fiskus; sie bestehen aus vier Mitgliedern, welche der Gemeinderat (gewöhnlich aus seiner Mitte) ernennt und dem von der Regierung gewählten kantonalen Steuerkommissär oder dessen Stellvertreter (§ 21 St.G.). Den Vorsitz hat der kantonale Steuerkommissär bzw. dessen Stellvertreter (§ 25 St.G.).

Bei Personen, welche während des Steuerjahres aus dem Kanton wegziehen und noch nicht in die Steuertabelle des laufenden Jahres eingetragen sind, hat der Gemeinderat die Taxation von sich aus vorzunehmen; für die Steuer des Wegzugsjahres gilt dann die Veranlagung eben dieses Jahres (während sonst die Veranlagung erst für das auf die Veranlagung folgende Jahr maßgebend wird), § 34 St.G.

Neueingezogene unterliegen nach § 36 Vollz.-V. einer Zwischenbesteuerung durch die Gemeindesteuerkommission, bei der nächsten Jahresrevision sind sie dann nach § 22 St.G. durch die ordentliche Steuerkommission zu veranlagen. (Ob diese Zwischenbesteuerung durch die Gemeindesteuerkommissionen nicht den Rahmen des Gesetzes verläßt?)

Wenn wir davon ausgehen, daß die Bildung und Zusammensetzung der Veranlagungsbehörden nach den Rücksichten völliger Unabhängigkeit und Unparteilichkeit erfolgen soll (vgl. Fuisting,

S. 225), können wir die Zusammensetzung unserer Steuerkommissionen nicht als ideal anerkennen. Steuerkommissar und Gemeinderäte sind Organe des Fiskus, des Staats- bzw. Gemeindefiskus, somit Organe einer Partei, also sollte ihnen auch nur Parteirolle zukommen — ähnlich wie dem Staatsanwalt im Strafprozeß, während die eigentliche Veranlagungsfunktion (die Vorarbeiten ließen sich schon durch die Fiskalorgane besorgen), z. B. bezirksweise gebildeten Kommissionen übertragen werden könnte (die Einheitlichkeit der Veranlagungspraxis ließe sich durch eine zentrale Steuerrekurskommission genügend wahren).

b) Für Immobilien.

Bei Gebäuden ist die gleiche Behörde, die als Schatzungsbehörde zu Brandversicherungszwecken zu funktionieren hat, da die Brandversicherungssumme zugleich den Steuerwert der Gebäude repräsentiert, auch Steuerveranlagungsbehörde (die Steuerkommissionen haben keine Gebäudeschätzung vorzunehmen, sondern einfach die Brandversicherungssummen aus den Brandkatastern in die Steuertabellen hinüberzunehmen). Als Schatzungsbehörde zu Brandversicherungszwecken aber funktionieren zwei Sachverständige unter Mitwirkung des Gemeindeammanns. Die Sachverständigen werden vom Regierungsrat für jeden Bezirk aus baukundigen Männern ernannt. Eventuell hat eine zweite Schatzung stattzufinden (wenn z. B. der Eigentümer sich mit der ersten nicht begnügt), welche durch den Stellvertreter des Gemeindeammanns und zwei vom Baudepartement für den einzelnen Fall aus den Schätzern der übrigen Bezirke ernannte Schatzungskommissarien vorgenommen wird. Gibt sich der Eigentümer mit der zweiten Schatzung noch nicht zufrieden, so setzt der Regierungsrat auf den Bericht des Departements den Katasteranschlag definitiv fest (Brandversicherungsgesetz §§ 11, 12; 15, 16).

Die Taxation der übrigen Immobilien erfolgt durch das Kantonssteuerkommissariat oder dessen Stellvertreter nebst zwei vom Finanzdepartement zu bezeichnenden Sachverständigen. Die fiskalische Einseitigkeit dieser Organisation erscheint um so ungerechter, als die Immobiliarschatzung auf rein amtlichem Wege erfolgen kann (§§ 3 und 4 Verordnung vom 18. September 1914).

3. Die Veranlagungsperiodizität.

Während das Besteuerungsrecht des Staates sich jährlich erneuert, ist es unmöglich und auch überflüssig, jedes Jahr sämtliche für die Steuerpflicht in Betracht kommenden Individuen neu zu veranlagen. Die Regeln, die besagen, wie lange die Veranlagung

ihre Gültigkeit behält, in welchen Zeitabständen oder aus welchen besonderen Gründen Neuveranlagungen (Revisionen) stattzufinden haben, lassen sich unter der Bezeichnung „Veranlagungsperiodizität“ zusammenfassen. Auch hier müssen wir unterscheiden zwischen der Veranlagung im allgemeinen und der Veranlagung der Immobilien.

a) Bei der allgemeinen Veranlagung.

Nach § 22 unseres Steuergesetzes hat alle 6 Jahre für den ganzen Kanton eine Neuveranlagung stattzufinden. („Vermögensausmittlung“ darf nicht im Sinne einer Beschränkung auf das Vermögen im engeren Sinne verstanden werden.) Der Verordnungsgeber hat das anders aufgefaßt und in § 23 Vollz.-V. verfügt, daß jährlich eine Anzahl Munizipalgemeinden, die durch den Regierungsrat auf den Vorschlag des kantonalen Steuerkommissariates bestimmt werden, zur Generalrevision gelangen, wonach also die 6 Jahre nur für die einzelnen Gemeinden gelten, ohne daß jemals eine Durchsteuerung des ganzen Kantons stattzufinden braucht. Verwaltungstechnisch ist die Lösung im Sinne der Verordnung einfacher, ich zweifle aber, ob sie dem Willen des Gesetzgebers entspricht; im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung wäre es zu begrüßen, wenn von Zeit zu Zeit eine den ganzen Kanton umfassende Revision stattfände.

Grundsätzlich behält also die Veranlagung sechs Jahre ihre Gültigkeit (schon das macht begreiflich, daß beim Einkommen auf die dauernden Quellen abgestellt werden muß, daß einmalige Glücksanfälle, wie Erbschaftsempfänge, nicht als Einkommen veranlagt werden können, während freilich die daraus resultierende Vermögensvermehrung als etwas Dauerndes sich zur Berücksichtigung bei der Vermögensveranlagung eignet). In dieser Zwischenzeit können sich aber die Vermögens- und Einkommensverhältnisse bedeutend ändern. Diese Änderungen vermögen an sich die Steuerpflicht noch nicht zu ändern, sie machen die bestehende Veranlagung nicht ohne weiteres hinfällig, sie bilden nur einen Grund zu ihrer Abänderung, die von Amtes wegen oder namentlich auf Antrag des Betroffenen erfolgt; solange die Veranlagung nicht geändert ist, wirkt sie fort (O. Mayer). Unser Steuergesetz sieht nun vor, daß für die Fälle des Todes, Konkurses, des Ein- und Wegzuges oder erheblicher Änderung in Vermögens- oder Einkommensverhältnissen die Beteiligten — in Abweichung von der sechsjährigen Periode — alljährlich öffentlich zu einer Revision veranlaßt und angehalten werden (§ 22). Gründet sich die Generalrevision auf bloßen Zeitablauf, so setzen diese außerordentlichen Revisionen also eine Änderung der wirtschaftlichen Lage der Pflichtigen voraus.

Wie verhält es sich mit dem Beginn der Wirksamkeit der Veranlagungen eines bestimmten Jahres? In der Botschaft an das Volk 1898 ist klar ausgesprochen, daß das Ergebnis der Revision eines bestimmten Jahres erst für das folgende Steuerjahr maßgebend sein soll; danach geht es nicht an, das Revisionsergebnis schon für die Steuer des Revisionsjahres selbst zu benützen, wie wohl dies für die zweite Rate möglich wäre. Die Generalrevisionen behalten also im allgemeinen ihre Gültigkeit für die sechs auf das Revisionsjahr folgenden Jahre, reichlich lange!

b) Bei Immobilien.

Für Gebäude sieht das Brandversicherungsgesetz vor, daß alljährlich im Monat November eine ordentliche Revision der Brandassekuranzkataster stattfinde, die sowohl die innerhalb Jahresfrist neu aufgeführten oder abgegangenen Gebäude, als die Veränderungen im Anschlage, in der Klassifikation oder im Besitzstande der bereits versicherten Gebäude umfasse. Eine außerordentliche Revision aller Schätzungen in einer oder mehreren Gemeinden könne jederzeit vom Regierungsrate angeordnet werden. Generalrevisionen sind also als Ausnahme gedacht und nicht an feste Perioden, sondern an freie regierungsrätliche Anordnung gebunden (§§ 28 und 29, Brandversicherungsgesetz). Das Brandversicherungsgesetz nennt dann speziell noch die Fälle, in denen eine Schätzungserhöhung (von Amtes wegen oder auf Begehren des Eigentümers) oder eine Herabsetzung der Schätzung stattzufinden habe (§§ 22 und 24).

Bei den übrigen Immobilien müssen wir unterscheiden zwischen Waldungen und sonstigen Liegenschaften.

Für Waldungen setzt das Steuergesetz selbst fest, daß behufs Berücksichtigung der Veränderungen durch Holzschlag und Wachstum von 15 zu 15 Jahren eine Neueinschätzung stattfinde, daß außerdem in der Zwischenzeit bei Veränderungen des Wertes durch Holzschlag vom Eigentümer eine Herabsetzung der Einschätzung verlangt werden könne (§ 5 d St.G.).

Bei den sonstigen Liegenschaften bestehen keine festen Schätzungsperioden. Die Verordnung vom 18. September 1914 verfügt aber, daß Liegenschaften, welche gegenüber der bisherigen Katasterschatzung aus irgend einem Grunde im Ertragswerte, oder, soweit es sich um Baugrund handelt, im Verkehrswerte eine wesentliche Änderung erfahren haben, der Neutaxation unterliegen, wobei die Anordnung der Neueinschätzung auf Begehren des Liegenschaftenbesitzers oder auf Antrag der Steuerbehörden durch das Finanzdepartement geschieht, gegen dessen Verfügung der Rekurs an den Regierungsrat offen steht (§§ 1 und 2). Änderungen im Ertrags-

bzw. Verkehrswert können im Laufe der Zeit für ganze Gegenden eintreten, also wird das Finanzdepartement auch für ganze Gemeinden oder mehrere solche eine Neutaxation verfügen können; dabei muß notwendig mit Durchschnitten, z. B. prozentualen Zuschlägen, gearbeitet werden, was indessen — da das einzelne Grundstück möglichst zu seinem individuellen Wert besteuert werden soll — doch nur unter Berücksichtigung erheblicher individueller Abweichungen zulässig ist.

4. Das Veranlagungsverfahren.

Auch hier gilt es, ein allgemeines Verfahren und ein Spezialverfahren für Immobilien zu unterscheiden.

a) Das allgemeine Verfahren.

Es läßt sich gliedern in ein Vorverfahren und ein Hauptverfahren.

α) Das Vorverfahren.

Prüfung der Steuerregister auf die stattgefundenen Veränderungen der Vermögens- und Einkommensverhältnisse durch die Gemeindesteuerkommissionen (hierzu werden die Mitglieder dieser Kommissionen sich nach den etwa vorgekommenen Veränderungen umsehen müssen); öffentliche Aufforderung an diejenigen Steuerpflichtigen, die eine Revision ihrer Veranlagung verlangen oder zu einer solchen verpflichtet sind, sich binnen Frist zu melden (Nichtanmeldung binnen der angesetzten Frist — das muß im Interesse der Ordnung angenommen werden — hat für das betr. Jahr den Verlust des Rechtes auf Revision zur Folge; bei Generalrevision bedarf es keiner solchen Aufforderung zur Anmeldung, da die Generalrevision sich auf alle steuerfähigen Individuen bezieht, sofern sie nur dem Staate steuerrechtlich zugehören); weiter Anfertigung der Steuertabellen (diese beziehen sich bei Totalrevisionen auf alle Steuerpflichtigen, die mit dem 31. Dezember des Vorjahres Niederlassung, Aufenthalt oder Besitztum in der Gemeinde haben, die Jahressteuertabellen sollen enthalten alle Veränderungen aus Kauf oder Verkauf, Tausch, Gebäudeschätzung, Todesfall, Konkurs, Einzug, Wegzug, Erbschaft, Schenkung usw. und umfassen den Zeitraum vom 1. August des Vorjahres bis 31. Juli des laufenden Jahres bzw. bei stattgehabter Totalrevision vom 1. Januar bis 31. Juli); die angefertigten Steuertabellen sind behufs Ergänzung oder Berichtigung an das Steuerkommissariat einzusenden und zwar bei Generalrevisionen bis Ende Januar, bei Jahresrevisionen bis 15. August (§ 23 St. G.; §§ 24ff. Vollz.-V.). Des Näheren ist dieses Vorverfahren wesentlich eine Frage der Steuertechnik, der Zweckmäßigkeit.

β) Das Hauptverfahren.

Während es sich beim Vorverfahren bloß um die Vorbereitung der Veranlagung handelt, geht es hier um die Veranlagung selbst

Man unterscheidet in der Theorie drei Veranlagungssysteme: Selbstveranlagung (Festsetzung des Steueranspruches durch den Steuerpflichtigen selbst), amtliche Veranlagung (Veranlagung durch amtliche Organe ohne Beiziehung des Steuerpflichtigen) und ein gemischtes System, wo Selbstveranlagung und amtliche Veranlagung zusammenwirken. Das thurgauische Steuergesetz folgt einem gemischten System: Selbsteinschätzung mit amtlicher Überprüfung und Entscheidung. Für die Generalrevision hat die Vollziehungs-Verordnung (§ 29) schriftliche Selbsttaxation vorgesehen und das Finanzdepartement hierfür gedruckte Formulare herausgegeben, während sich die Jahresrevisionen in mündlichem kontradiktorischem Verfahren vollziehen.

Das Selbsttaxationsformular ist vom Steuerpflichtigen nach Empfang innerhalb zehn Tagen auszufüllen und an die Gemeinderatskanzlei zurückzustellen. Wenn der Steuerpflichtige das Formular binnen dieser Frist nicht ausgefüllt zurückstellt, so gilt dies seinerseits als Zustimmung zum bisherigen Ansatze, seinerseits — d. h. die Steuerkommission ist nicht an den bisherigen Ansatz gebunden; findet sie nämlich die Ansätze der bisherigen Besteuerung ungenügend, so ist der Pflichtige zur Revision vorzuladen. Stellt der Steuerpflichtige das Formular ausgefüllt zurück, so liegt die Würdigung der gemachten Angaben im Ermessen der Steuerkommission. Die Steuererklärung ist also (vgl. Fuisting, S. 221) nicht etwa eine Selbstveranlagung in dem Sinne, daß ihre Angaben unbedingt oder bis zur Erbringung eines Gegenbeweises für die Veranlagung maßgebend sein müßten; die Steuererklärung hat nur die Bedeutung eines Veranlagungsmittels ohne rechtliche Bindung der Veranlagungsbehörde. Damit aber der Steuerpflichtige, falls seine Angaben als unrichtig befunden werden, Gelegenheit habe, sich zu rechtfertigen, ist für diesen Fall vorgesehen, daß der Pflichtige zur Revision vorzuladen sei (§ 29 Vollz.-V.).

Zu den Verhandlungen der Steuerkommission vorzuladen sind also bei der Generalrevision diejenigen Pflichtigen, deren Selbsttaxation entweder — bei ungenügendem bisherigem Ansatze — unterlassen oder unrichtig befunden worden ist; bei den Jahresrevisionen sind vorzuladen diejenigen Steuerpflichtigen, bei welchen die Vorladung durch das Steuerkommissariat oder von dem Pflichtigen selbst (unter Angabe eines Jahresrevisionsgrundes) verlangt wurde (§ 28 Vollz.-V.).

Von den Verhandlungen der Steuerkommission ist jeder zur Taxation Vorgeladene mindestens 48 Stunden vorher in Kenntnis zu setzen (§ 24 St.G.).

Erscheint der Steuerpflichtige bei gehöriger Vorladung nicht vor der Steuerkommission, so hat das nicht die Wirkung, daß die Steuerkommission die Steuerfaktoren des Pflichtigen höher ansetzen dürfte, als es der mutmaßlichen Wirklichkeit entspricht und noch viel weniger die, daß der Steuerpflichtige für die betreffende Veranlagung des Rekursrechtes verlustig ginge. Bei entschuldigtem Ausbleiben hat der Steuerpflichtige keine Rechtsnachteile zu gewärtigen, er wird auf eine künftige Verhandlung vorzuladen sein. Bei unentschuldigtem Ausbleiben hat die Steuerkommission seine Steuerfaktoren nach bestem Wissen festzusetzen und ihm den Beschluß schriftlich mitzuteilen (§ 38 Vollz.-V.); macht das unentschuldigte Nichterscheinen eine neue Verhandlung notwendig, so hat der Fehlbare die bezüglichen Kosten zu tragen (§ 24 St.G.).

Kann ein Steuerpflichtiger sich vor der Steuerkommission vertreten lassen? Grundsätzlich sind öffentlich-rechtliche Verpflichtungen persönliche, unübertragbare, nicht stellvertretungsweise ausübbare Verpflichtungen. Die Stellvertretungsvorschriften des Obligationenrechtes oder des Zivilprozeßrechtes finden hier keine Anwendung. Daß aber juristische Personen durch ihre Organe, unmündige oder sonst handlungsunfähige Personen durch ihre gesetzlichen Vertreter zu vertreten sind, ist nicht anders möglich; daß Ehefrauen durch ihre Ehemänner vertreten werden, ist die logische Konsequenz aus dem materiellen Steuerrechtsverhältnis; daß alleinstehende Frauen sich vertreten lassen dürfen, ist — wie ich den Eindruck habe — festgewurzeltes Gewohnheitsrecht. Im übrigen aber kann nach dem geltenden Steuerrecht die Zulässigkeit einer Vertretung nicht anerkannt werden.

Die Steuerkommission entscheidet unter dem Vorsitz des Steuerkommissärs über jede ihr vorgelegte Taxation (§ 25 St.G.). Sie ist bei ihrer Beschlußfassung an das materielle Steuerrecht, z. B. an die Bewertungsgrundsätze, an die Grundsätze über steuerfreie Abzüge usw. gebunden, wobei freilich dem freien Ermessen, insbesondere der Schätzung, noch ein weiter Spielraum verbleibt. Soll das materielle Steuerrecht wirklich auf den einzelnen Steuerfall zur Anwendung kommen, so muß die Veranlagung, soweit immer möglich, auf Berechnung beruhen, auf Berechnung der individuellen Vermögens- und Einkommensverhältnisse; Schätzungen ohne solche Berechnungen sind ein notwendiges Übel, das nach Möglichkeit einzuschränken ist (vgl. Fuisting, S. 232ff.). Gewiß darf und soll die Steuerkommission mit den einzelnen Steuerpflichtigen verhandeln, aber nur, um die materielle Wahrheit zu ermitteln und darauf das

Gesetz anzuwenden; Steuerabkommen sind durch die bindende Kraft des Steuergesetzes ausgeschlossen; sie wären nur bei ausdrücklicher Zulassung des Gesetzes — eine solche fehlt aber in unserem Gesetze — statthaft (O. Mayer, I, S. 351).

Damit die Steuerkommissionen die Angaben der Steuerpflichtigen wirksam prüfen können, sind ihnen vom Gesetz gewisse Kontrollmittel in die Hand gegeben: ihnen steht nämlich das Recht zu, die Pflichtigen zur Vorlage von Urkunden, Büchern als Ausweis über Aktiven und Passiven anzuhalten, und ferner, von Behörden die erforderlichen Aufschlüsse einzufordern (§ 25 St.G.). Private Drittpersonen, z. B. Arbeitgeber, um Auskunft anzuhalten ist die Steuerkommission nach geltendem Recht nicht befugt; das Recht, von Kreditinstituten Auskunft zu fordern, ebenso die Kompetenz, auf amtliche Inventur zu erkennen, ist der Rekursinstanz vorbehalten (§ 26).

Von einem Bekräftigungsverfahren als Abschluß der Steuerveranlagung, einem Steuereid oder -gelübde, sieht unser geltendes Steuerrecht ab.

Der Entscheid der Steuerkommission wird — das Gesetz sagt darüber nichts — nach herrschender Praxis dem anwesenden Steuerpflichtigen mündlich eröffnet, dem abwesenden schriftlich mitgeteilt. Der Steuerpflichtige kann einen Auszug aus dem Steuerregister verlangen.

Die Resultate der Steuerveranlagungen werden zunächst in den schon erwähnten Steuertabellen verurkundet. Die Steuertabellen bedürfen der Genehmigung des Finanzdepartements. Auf Grund der genehmigten Steuertabellen erfolgt alsdann der Eintrag der Veranlagungsergebnisse in die Steuerregister (§ 42ff. Vollz.-V.). Das Steuerregister ist ein Verzeichnis der Steuerpflichtigen einer Munizipalgemeinde und gibt in für den Steuerbezug maßgeblicher Weise Auskunft über die Steuerfaktoren (Vermögen und Einkommen) dieser Pflichtigen. In Rechtskraft tritt das Steuerregister erst, wenn die Frist zur Anfechtung der Veranlagungen abgelaufen bzw. erhobene Beschwerden abgewiesen sind oder bei Zusprechung der Beschwerden die Eintragung abgeändert worden ist. Die Einsicht in die Steuerregister steht nach § 23 St.G. jedem Steuerpflichtigen offen.

Die jährlichen Revisionsarbeiten sind nach § 30 Vollz.-V. in der Regel bis Ende November durchzuführen.

b) Das Verfahren für Immobilien.

Das Liegenschaftstaxationsverfahren charakterisiert sich einmal durch seinen amtlichen Charakter: die Veranlagung erfolgt durch amtliche Organe ohne wesentliche Mitwirkung des Steuerpflichtigen; für die Gebäudeschatzung ist nur vorgesehen, daß die Untersuchung

des Gebäudes in Gegenwart des Eigentümers zu erfolgen habe und daß ihm das Schatzungsprotokoll zur Unterschrift vorgelegt werden soll (§ 13 Brandversicherungsgesetz), bei der Schatzung der übrigen Liegenschaften kann die Kommission — sie muß nicht — die Mitwirkung der betreffenden Grundeigentümer in Anspruch nehmen (§ 4 der Verordnung von 1914). Auf Selbsttaxation kann hier verzichtet werden, da die Objekte für die amtliche Schatzung offen daliegen.

Eigentümlich ist sodann die Art der Verurkundung der Veranlagungsergebnisse. Wenn das Schätzungsprotokoll in Rechtskraft erwachsen ist, d. h. binnen der Anfechtungsfrist keine Anfechtung erfolgt bzw. die Anfechtung abgewiesen oder das Schätzungsprotokoll gemäß der Zusprechung der Anfechtung abgeändert worden ist, erfolgt die Eintragung — nicht in die Steuerregister — sondern in die sog. Kataster, Assekuranz- bzw. Güterkataster. Die Assekuranzkataster der Gebäude werden munizipalgemeindeweise geführt (§ 10 Brandversicherungsgesetz); die Güterkataster sind Bestandteile des provisorischen Grundbuches (§ 131 EG. zum ZGB.), an ihre Stelle treten nach Einführung des definitiven Grundbuches das Hauptbuch, die Liegenschaftsverzeichnisse und Liegenschaftsbeschreibungen (ZGB. Art. 942, EG. § 136). Diese Kataster sind im Gegensatz zu den Steuerregistern nicht Personenverzeichnisse, sondern Verzeichnisse von Steuerobjekten, sie gehen von den Objekten aus. Die katastermäßige Verurkundung ist nur möglich mit Bezug auf stabile, unvariable Objekte, wie wir sie in den Immobilien finden.

5. Rechtsmittel gegen die Veranlagung.

Einziges kantonales Rechtsmittel gegen die Veranlagung ist die Beschwerde an den Regierungsrat (§ 26 St.G.; § 25 Brandversicherungsgesetz; § 7 der Verordnung vom 18. September 1914). Als bundesrechtliches Rechtsmittel kommt nur der staatsrechtliche Rekurs an das Bundesgericht in Frage (Art. 113, Ziff. 3 B.-Verf.), auf den ich hier nicht weiter eintrete.

a) Gegenüber dem allgemeinen Veranlagungsverfahren.

Die Steuerbeschwerde ist ein justizmäßiges Verfahren zur Feststellung streitiger Steueransprüche; sie schließt sich (fakultativ) an die Veranlagung an, charakterisiert sich also als die justizmäßige Fortsetzung eines Verwaltungsverfahrens. Da es um öffentlichrechtliche Ansprüche geht, finden hier die Normen des Zivilprozesses keine Anwendung.

Beschwerdeinstanz ist nach thurgauischem Recht der Regierungsrat, also eine Verwaltungsbehörde; wir besitzen weder ein Verwaltungsgericht, noch eine spezielle Steuerrekurskommission. Niemals kommt als Beschwerdeinstanz in Betracht der Große Rat. Dieser hat höchstens — aus seinem Aufsichtsrecht und aus seiner Kompetenz zur Erläuterung der Gesetze heraus (§ 36 Kantonsverfassung) — das Recht, dem Regierungsrat für künftige Entscheide Weisungen zu erteilen, den einzelnen Rekurs aber hat der Regierungsrat zu beurteilen und zwar ohne Weiterziehung an den Großen Rat (§ 39 Kantonsverfassung besagt in Ziffer 5 ausdrücklich: Der Regierungsrat beurteilt in letzter Instanz die Streitigkeiten im Verwaltungsfache gemäß der durch das Gesetz zu treffenden Kompetenzausmittlung). Der Regierungsrat entscheidet auf Antrag des Finanzdepartements. (Nach § 1 des Gesetzes betr. die Organisation der Finanzverwaltung vom 12. März 1862 stellt das Finanzdepartement, soweit demselben nach den durch das Gesetz gezogenen Schranken ein Verfügungsrecht nicht zusteht, seine Anträge für die Erledigung von Geschäftsgegenständen der Finanzverwaltung an den Regierungsrat.) Es ist klar, daß Finanzdepartement und Regierungsrat als Organe des Fiskus (der Regierungsrat verwaltet nach § 39 Ziff. 3 Kantonsverfassung das Staatsvermögen) in Steuersachen gewissermaßen Partei sind; logisch wäre, daß ihnen in Steuerprozessen auch nur Parteirolle zukäme, während die richterliche Funktion einer unabhängigen Instanz zu übertragen wäre; gewiß soll in Steuerprozessen jemand da sein, der die Rechte des Fiskus gegenüber dem Steuerpflichtigen kräftig verteidigt — das ist naturgemäß Sache der Fiskalorgane; aber gerade um dieser Aufgabe willen können die Organe des Fiskus nicht zugleich über den Parteien stehender Richter sein.

Zur Steuerbeschwerde legitimiert ist einmal der Steuerpflichtige. Der Steuerpflichtige kann aber nur seine eigene Veranlagung, nicht auch diejenige Mitsteuerpflichtiger anfechten. Kollektivrekurse, d. h. Rekurse Mehrerer in einer Eingabe, sind nicht statthaft (es sei denn, daß die Mehreren ein einziges Steuersubjekt bilden); denn die steuerrechtliche Lage des Einzelnen beurteilt sich auf Grund seiner individuellen Verhältnisse, und mögen auch mehrere z. B. von einer gemeinsamen Wirtschaftskrisis betroffen sein, so bleiben noch der individuellen Verschiedenheiten genug, so daß auf Individialbehandlung nicht verzichtet werden kann. Zur Beschwerde befugt ist nach unserem Rechte auch der Steuerkommissär; mit Grund — denn er steht allein vier Gemeindevertretern gegenüber, diese aber können z. B. leicht geneigt sein, einem Steuerpflichtigen in gesetzwidriger Weise entgegenzukommen, nur um ihn in ihrer Gemeinde zu halten, auch die Angst um den Gemeinderatssessel kann eine Rolle spielen.

Beschwerdegrund ist vor allem materielle Unrichtigkeit der Veranlagung. Die Beschwerde muß sich aber auch gegen die Verletzung von Verfahrensvorschriften richten können, sollen diese Vorschriften nicht bloß auf dem Papier stehen. (Beispiel: Ein Steuerpflichtiger, der vorzuladen war, ist nicht gehörig vorgeladen und dann in seiner Abwesenheit veranlagt worden.) Beschwerde ist auch gegeben, wenn ein Pflichtiger bei der Veranlagung in rechtswidriger Weise übergangen wird (es hat sich einer in korrekter Weise zur Jahresrevision gemeldet und wird nicht vorgeladen). Die Beschwerde soll eben ein Schutzmittel gegen Gesetzwidrigkeiten der Steuerkommission sein.

Die Beschwerde ist befristet. Die Frist beträgt 14 Tage von der Mitteilung des Veranlagungsbeschlusses an, ohne daß ausnahmsweise einer Verlängerung dieser Frist stattgegeben würde. Mit unbenütztem Ablauf der 14 Tage gibt es für den Steuerpflichtigen — jedenfalls bis zur nächsten Jahresrevision — keine Möglichkeit der Abänderung der Veranlagung mehr; für den Staat besteht nur noch eine Möglichkeit, auf die Veranlagung zurückzukommen: das Nachsteuerverfahren (§§ 36ff. St.G.), das eine Nachveranlagung in sich schließt (vgl. über die Nachveranlagung O. Mayer I, S. 343). M. E. sollte dem Steuerpflichtigen für gewisse Fälle, z. B. nachträgliche Entdeckung erheblicher Tatsachen oder Beweismittel ein Recht auf Wiederaufnahme des Veranlagungsverfahrens zustehen, ev. verbunden mit einem Rückforderungsrecht.

Die Einreichung einer Beschwerde hat im allgemeinen suspensive Wirkung, d. h. es kann während der Hängigkeit der Beschwerde keine Steuer bezogen werden, die auf der angefochtenen Veranlagung basieren würde. Diese Suspensivwirkung muß aus § 34 St.G. geschlossen werden, wonach — offensichtlich als Ausnahme gedacht — Beschwerden gegen gemeinderätliche Taxationen den vorläufigen Bezug der Steuer nicht hemmen.

Die Beschwerde ist schriftlich einzureichen. Nach der Praxis holt das Finanzdepartement alsdann die Vernehmlassung des Steuerkommissärs und der betreffenden Gemeindesteuerkommission ein, bzw. (bei Rekursen des Steuerkommissars) des Steuerpflichtigen. Es findet also ein Schriftenwechsel statt. Da aber das Verfahren im Gesetz nicht näher geregelt ist und anderseits die objektive Wahrheit ermittelt werden soll, wird das Finanzdepartement die Parteien dazu noch mündlich einvernehmen können.

Wie im Verwaltungsprozeß überhaupt, so gilt auch für den Steuerprozeß die Offizialmaxime, d. h. die Feststellung des Prozeßstoffes hat von Amtes wegen zu geschehen und der Richter hat von Amtes wegen alles anzuordnen, was ihm geeignet erscheint, die

materielle Wahrheit zu ermitteln. Immerhin wird dem Steuerpflichtigen nicht mehr zugesprochen werden müssen, als er selber begehrt; denn es ist niemandem verwehrt, über gesetzliches Gebot hinaus Steuern zu zahlen.

Fraglich ist, wie weit der Regierungsrat die angefochtenen Taxationen zu überprüfen habe. Nach Auffassung des Regierungsrates, welche Auffassung durch das Bundesgericht (i. S. Sieg, König & Cie., 23. Dezember 1920) anerkannt worden ist, hat der Regierungsrat einzig zu untersuchen, ob die Steuerkommission entsprechend den gesetzlichen Vorschriften verfahren ist, ob sie die Verhältnisse einer sachlichen Prüfung unterworfen hat und ob sie nicht trotzdem zu einem offenbar unzutreffenden Resultat gekommen ist. Er hat zwar das Recht, auf Expertise, Vorlage der Urkunden und Bücher oder amtliche Inventur zu erkennen, dagegen wird ihm nirgends eine Pflicht zur Überprüfung der Taxationsentscheidungen nach jeder Richtung auferlegt: er hat nicht die Funktion einer Taxationsbehörde zweiter Instanz[1].

Die Kontrollmittel der Rekursinstanz zur Überprüfung der Angaben des Steuerpflichtigen gehen weiter, als diejenigen der Steuerkommission. Der Regierungsrat ist nach § 26 St. G. berechtigt, auf Expertise, Vorlage der Urkunden und Bücher oder amtliche Inventur zu erkennen, in welchen Fällen die Kreditinstitute verpflichtet sind, die von ihnen verlangten Aufschlüsse zu erteilen.

Die schärfste dieser Waffen ist die amtliche Inventur. Unser Steuerrecht kennt nur diese amtliche Inventur unter Lebenden. Die amtliche Inventarisation in Todesfällen war im Steuergesetzentwurf von 1876 vorgesehen, was aber wahrscheinlich der Hauptgrund seiner Verwerfung war; auch der regierungsrätliche Entwurf zum geltenden Steuergesetz (1896) kannte sie, sie wurde aber im Großen Rate fallen gelassen, damit in der Volksabstimmung wenigstens die Inventur unter Lebenden durchdringe. Diese Inventur kann im Beschwerdefall nicht nur vom Regierungsrat verhängt, sondern auch vom Steuerpflichtigen verlangt werden (§ 26 Abs. 3 St. G.). Von der amtlichen Inventur im Sinne von § 26 St. G., die speziell zu steuerrechtlichen Zwecken aufgenommen wird, sind zu unterscheiden gewisse — auch amtliche — aber primär privatrechtlichen und nur sekundär steuerrechtlichen Zwecken dienende Inventuren. In Vormundschaftsfällen und bei amtlichen Teilungen sind nämlich die von den betreffenden Behörden aufgenommenen Inventuren und Schatzungen auch für die Steuerbehörden maßgebend (§ 31 St. G.).

[1] Die Steuerbeschwerde gleicht also weniger der Appellation, als der Beschwerde des Zivilprozesses.

b) Gegenüber der Immobilienschatzung.

Beschwerdeinstanz ist auch hier der Regierungsrat. Legitimiert zur Beschwerde sind die Haus- oder Grundeigentümer. Die Beschwerdefrist beträgt 14 Tage von der Mitteilung der Erhöhung oder Herabsetzung des Assekuranzanschlages bzw. von der Mitteilung der öffentlichen Auflage der Schatzungsprotokolle an. Im übrigen ist das Beschwerdeverfahren hier in das Ermessen der Behörde gestellt (§ 25 Brandversicherungsgesetz; § 7 Verordnung vom 18. September 1914).

B. Steuerbezug und Steuervollstreckung.

I. Der Steuerbezug.

Unter Steuerbezug verstehen wir die Geltendmachung der Steuerforderung und Entgegennahme der Steuerzahlung.

Der Steuerbezug ist die Anwendung der Steuerveranlagung auf das einzelne Steuerjahr. Die Steuerveranlagung bedarf aber für das einzelne Steuerjahr insofern der Ergänzung, als der veranlagungsmäßige Normalsteuerbetrag mit dem jeweils geltenden Steuerfuß zu multiplizieren ist.

Grundlage des Steuerbezugs sind nach § 33 St. G. die durch das Finanzdepartement verifizierten Steuertabellen oder — da diese ihren letzten Niederschlag in den Steuerregistern finden — die Steuerregister. Die Bezugsorgane haben also — abgesehen von der Berücksichtigung des jeweiligen Steuerfußes — nichts mehr zu veranlagen.

Als Bezugsorgane haben nach unserem Steuerrecht (§ 33 St. G.) die Gemeinderäte zu funktionieren, sie sind wenigstens für den Bezug verantwortlich. Gegenüber wegziehenden Aufenthaltern gilt die Besonderheit, daß bei Wegzug während des Jahres die Steuer durch die Ortsvorsteher zu beziehen ist (die Ausweisschriften der Aufenthalter werden beim Ortsvorsteher aufbewahrt, § 4c des Gemeindeorganisationsgesetzes vom 8. November 1874).

Nach § 30 Vollz.-V. hätte der Bezug der Staatssteuer im IV. Quartal zu erfolgen. Während des Krieges wurde aber in Anbetracht der hohen Steuerbeträge der Zwei-Ratenbezug eingeführt und seither beibehalten. Richtigerweise müßte die Vollziehungsverordnung entsprechend geändert werden. Die Form des Steuerbezugs ist gesetzlich geregelt, indem nach § 33 St. G. jedem Steuerpflichtigen ein schriftlich ausgefertigter Steuerzettel mit Zahlungsaufforderung zuzustellen ist. Jede andere Bezugsform ist

gesetzeswidrig. (Im Bezirk Münchwilen werden trotzdem die Steuern durch den von Haus zu Haus gehenden Weibel nach mündlicher Zahlungsaufforderung bezogen.)

Mit der Zahlungsaufforderung wird die Steuerschuld nicht ohne weiteres fällig, sondern es ist dem Steuerpflichtigen vom Gesetze eine 4wöchige Zahlungsfrist gewährt.

Die Wirkung der Nichteinhaltung der 4wöchigen Zahlungsfrist ist im Gesetze eindeutig festgesetzt: „Gegen Säumige ist Betreibung anzuheben" (§ 33 St.G.). Von einer Steuerstundung (Hinausschiebung des Fälligkeitstermins im Einzelfall durch die Steuerbehörden, nach O. Mayer) weiß unser geltendes Steuerrecht nichts; tatsächlich aber kommt man nicht darum herum, in gewissen Fällen einen Zahlungsaufschub zu gewähren (wenn z. B. ein Steuerpflichtiger infolge Krankheit oder Unglücks die 4wöchentliche Frist nicht einhalten kann, so kann man unmöglich sofort den betreibungsrechtlichen Vollstreckungsapparat in Funktion setzen), nur handelt es sich dann um einen rein tatsächlichen Aufschub, aus dem der Steuerpflichtige keine Rechte herleiten kann.

Unser geltendes Steuerrecht kennt auch keinen Steuererlaß (Verzicht des Staates auf gesetzmäßig für ihn begründete Rechte gegen den der Steuerauflage Unterworfenen, O. Mayer), weder einen gänzlichen noch einen teilweisen; den Steuerbehörden kann, wenn das Gesetz es nicht besonders vorsieht, das Recht nicht zuerkannt werden, über gesetzliche Ansprüche des Staates zu verfügen, da es sich hier nicht um ihre persönlichen Ansprüche handelt. Einer buchmäßigen Abschreibung uneinbringlich gewordener Steuerforderungen (O. Mayer nennt das Niederschlagung im Gegensatz zu Erlaß) steht freilich nichts im Wege; von einer solchen Niederschlagung wird aber die Steuerpflicht selbst nicht berührt, es könnte also, wenn der Steuerpflichtige, z. B. durch Erbschaft, später zu Vermögen gelangte, die niedergeschlagene Steuer wieder aufgegriffen und geltend gemacht werden.

II. Die Steuervollstreckung.

Die Steuervollstreckung ist die zwangsweise Geltendmachung nicht freiwillig bezahlter Steuerforderungen.

Die Steuervollstreckung ist bundesrechtlich geordnet. Sie erfolgt nach Art. 43 SchKG. auf dem Wege der Pfändung oder der Pfandverwertung. Konkurs auf Grund von Steuerforderungen ist ausgeschlossen (woraus nicht folgt, daß in einem eröffneten Konkurs nicht auch Steuerforderungen angemeldet werden können).

In Art. 80 Abs. 2 SchKG. werden innerhalb des Kantonsgebietes die über öffentlich-rechtliche Verpflichtungen (z. B. Steuern) er-

gangenen Beschlüsse und Entscheide der Verwaltungsorgane, welche der Kanton vollstreckbaren gerichtlichen Urteilen gleichstellt, als Rechtsöffnungstitel — zu definitiver Rechtsöffnung — erklärt; das thurgauische Einführungsgesetz zum SchKG. aber hat in § 23 vollstreckbaren gerichtlichen Urteilen gleichgestellt u. a. Beschlüsse und Entscheide der thurgauischen Verwaltungsorgane über Staatssteuern. Die Veranlagungsbeschlüsse unserer Steuerkommissionen (sofern sie in Rechtskraft erwachsen sind), die Rekursentscheide des Regierungsrates und die auf diesen Beschlüssen oder Entscheiden beruhenden Steueraufforderungen bilden also jedenfalls im herwärtigen Kanton definitive Rechtsöffnungstitel, d. h. es kann mit ihnen ohne weiteres die Aufhebung eines allfällig erhobenen Rechtsvorschlages erwirkt werden. Seit 1915 haben diese Beschlüsse und Entscheide unter gewissen Voraussetzungen auch in andern Kantonen, nicht in allen, die Kraft definitiver Rechtsöffnungstitel, indem durch Volksabstimmung vom 29. August 1915 der Kanton Thurgau dem Konkordat über Gewährung gegenseitiger Rechtshilfe zur Vollstreckung öffentlich-rechtlicher Ansprüche (vom Bundesrat genehmigt am 23. August 1912) beigetreten ist. Im Ausland ist dagegen eine Vollstreckung in der Regel ausgeschlossen.

Betreibung auf Pfandverwertung greift Platz für pfandversicherte Steuerforderungen (Art. 41 SchKG.), nach thurgauischem Steuerrecht also für Steuern vom Grundeigentum; nach § 16 St.G. haftet nämlich das Grundeigentum für eine verfallene und eine laufende Steuer pfandweise, den Hypothekarrechten vorausgehend. Es handelt sich hier um ein gesetzliches Grundpfandrecht des kantonalen Rechts aus öffentlich-rechtlichen Verhältnissen (836 ZGB.). Es besteht nach § 105 EG. zum ZGB. ohne Eintragung in das Grundbuch. Über die Zulässigkeit der Privilegierung dieses Pfandrechts gegenüber den sonstigen Hypothekarrechten besteht kein Zweifel (vgl. Lehmann, Schweizer Juristenzeitung, 19. Jahrgang, Heft 14).

Die Anhebung der Steuerbetreibung ist nach § 33 St.G. Sache der Gemeinderäte (der Steuerbezugsorgane).

Dritter Teil. Die Folgen unrichtiger Versteuerung.

1. Allgemeines.

Ist gegen eine Steuerveranlagung keine Beschwerde (binnen der Beschwerdefrist) eingelegt worden oder ist die Beschwerde abgewiesen oder die Veranlagung gemäß Zusprechung der Beschwerde abgeändert worden, so ist die Veranlagung rechtskräftig und damit grundsätzlich unabänderlich. Es gibt nun aber Fälle, wo der Steuerpflichtige — mit oder ohne Schuld — derart auf die Veranlagung eingewirkt hat, daß infolge seines Verhaltens ein unrichtiges Resultat herausgekommen ist. Für diese Fälle gestattet der Steuergesetzgeber ein Zurückkommen auf die Veranlagung, eine Nachholung der infolge der unrichtigen Veranlagung zu wenig bezahlten Steuern, u. U. zudem die strafweise Verhängung von Rechtsnachteilen über den Steuerpflichtigen (vgl. über Nachveranlagung und Nachholung von Steuern O. Mayer, I, S. 343, über Steuerstrafen O. Mayer, I, S. 376ff.).

2. Der Tatbestand der unrichtigen Versteuerung.

Zur unrichtigen Versteuerung gehört jedenfalls ein objektives Moment: Es muß steuerpflichtiges Vermögen oder Einkommen der Veranlagung entgangen sein. Der bloße Versuch einer Steuerhinterziehung hat nach unserem geltenden Rechte keine Rechtsnachteile zur Folge.

Umstritten ist die Frage, ob zur unrichtigen Versteuerung ein schuldhaftes Verhalten des Steuerpflichtigen gehöre. Wenn wir davon ausgehen, daß die Nachsteuer dem Staate nur geben will, was ihm nach dem materiellen Steuerrecht bereits geschuldet gewesen wäre, daß sie nur eine Rechtsungleichheit beseitigen will, die darin besteht, daß ein Einzelner nicht alle seine Steuerfaktoren versteuerte, während Andere dieselben voll versteuern mußten, so gelangen wir dazu, die Erforderlichkeit eines Verschuldens des Steuerpflichtigen zu verneinen (auch das Bundesgericht hat — i. S. Erben des Johann

Häni, 18. Januar 1917 — ein Verschulden des Pflichtigen nicht für notwendig gehalten). Ein Steuerpflichtiger kann also zur Nachsteuer auch angehalten werden, wenn er Teile seines Vermögens oder Einkommens aus Nichtwissen nicht angegeben hat. Ob man aber soweit gehen darf, unrichtige Versteuerung und Nachsteuerpflicht auch dann anzunehmen, wenn der Fehler nachweisbar auf Seiten der Steuerbehörden liegt, ist zu bezweifeln; von einer unrichtigen Versteuerung kann wohl hier nicht mehr die Rede sein (vorausgesetzt, daß nicht auch der Steuerpflichtige Fehler gemacht hat), sondern nur von einer unrichtigen Besteuerung, ganz abgesehen davon, daß es ein ungerechtes Recht wäre, den Steuerpflichtigen die Fehler der Steuerbehörden entgelten zu lassen.

Aus dem allgemeinen Tatbestand der unrichtigen Versteuerung hebt das Gesetz zwei besondere Fälle heraus, an die es besondere Folgen knüpft:

Einmal die Steuerverheimlichung von mehr als einem Sechstel. Der Tatbestand kennzeichnet sich durch den besonderen Umfang der unrichtigen Versteuerung. Das Wort Steuerverheimlichung, wie auch der Umstand, daß an diesen Tatbestand sich außer der Nachsteuer eine Steuerbuße knüpft, läßt aber vermuten, daß hier auch irgend ein Verschulden des Steuerpflichtigen, Vorsatz oder Fahrlässigkeit, vorliegen müsse (§ 36, 2. Satz, St.G.). Die Steuerverheimlichung wird dann mehr als ein Sechstel betragen, wenn der veranlagungsmäßige Steuerbetrag weniger als fünf Sechstel des gesetzlichen Steuerbetrages ausmacht.

Ein noch schwererer Sonderfall der unrichtigen Versteuerung ist der Tatbestand des sog. Steuerbetrugs (§ 37 St.G.). Er besteht darin, daß ein Steuerpflichtiger unter Anwendung betrügerischer Mittel Vermögensteile verheimlicht, um dieselben der Besteuerung zu entziehen oder daß er nicht bestehende Schulden fälschlich geltend macht. Betrügerische Mittel sind z. B. falsche Buchführungen oder die Tatsache, daß einer eigene Werttitel auf fremden Namen ausstellen läßt; nicht bestehende Schulden werden z. B. in der Weise fälschlich geltend gemacht, daß ein Steuerpflichtiger einen Inhaberschuldbrief auf sein Haus errichten läßt (den er dann in Händen behält) und um einen wirklichen Gläubiger vorzutäuschen, sich von einem Strohmann Zinsquittungen ausstellen läßt. Mit dem Steuerbetrug kann im Einzelfall zugleich der strafrechtliche Betrugstatbestand erfüllt sein; dann kommt aber doch nicht das Strafgesetz zur Anwendung, vielmehr ist der Steuerbetrug als delictum sui generis einer Sonderregelung unterstellt.

Der Tatbestand des Steuerbetrugs im Sinne von § 37 St.G. unterscheidet sich vom Tatbestand der Steuerverheimlichung von mehr als einem Sechstel einmal dadurch, daß zu ihm das einfache

Unterdrücken oder Vorenthalten wahrer Tatsachen nicht genügt, daß vielmehr — wie der Kommissionsberichterstatter im Großen Rat hervorhob — zur gewöhnlichen absichtlichen Verheimlichung noch spezielle positive Betrugshandlungen hinzutreten müssen; anderseits ist für den Steuerbetrug nicht ein bestimmter Umfang der Steuerhinterziehung erforderlich; endlich kann der Steuerbetrug im Sinne von § 37 nur in einer Vermögens-, nicht auch in einer Einkommenshinterziehung bestehen (das ist nur mehr historisch verständlich; nach dem Steuergesetz von 1849 waren an die unrichtige Versteuerung des Einkommens überhaupt keine Rechtsnachteile geknüpft; das Einkommen spielte eben früher als Steuerobjekt noch nicht die gleiche Rolle wie heute).

3. Die Folgen der unrichtigen Versteuerung.

Die Folge der unrichtigen Versteuerung ist im allgemeinen die Nachsteuerpflicht (§ 36 St.G.). Der Steuerpflichtige hat die zu Unrecht dem Staate vorenthaltenen Steuerbeträge nachzuzahlen. Diese Nachzahlung ist samt Zinsen verstanden.

Die Nachsteuer ist zeitlich beschränkt; sie darf nämlich nach § 36 St.G. nur auf 10 Jahre zurück erhoben werden — eine gesetzliche Befristung der Ansprüche aus unrichtiger Versteuerung.

Nachsteuerpflichtig ist in der Regel der Steuerpflichtige, der zu wenig versteuert hat, selbst. Stirbt der Steuerpflichtige, so geht — wie das Gesetz ausdrücklich vorschreibt — die Nachsteuerpflicht auf die Erben über (nicht nur die zu Lebzeiten des Erblassers bereits verhängte, sondern auch die noch nicht festgestellte, derart, daß dann die Erben in sie verfällt werden können).

Beträgt die Steuerverheimlichung mehr als ein Sechstel oder liegt Steuerbetrug im Sinne von § 37 St.G. vor, so tritt zur Nachsteuer noch eine Steuerstrafe hinzu. Die Steuerstrafen, wie sie das Gesetz vorsieht, sind ausschließlich Geldstrafen, von Freiheits- oder Ehrenstrafen ist keine Rede. Die Steuerstrafen sind zur Größe der Verfehlung insofern in Beziehung gesetzt, als sie ein Mehrfaches der entzogenen Steuer darstellen. Dem pönalen Charakter der Steuerbußen — in diesen bestehen die Steuerstrafen unseres Rechts — entsprechend ist für Steuerbußen eine Vererbung nicht vorgesehen; bestraft werden soll nur der Schuldige; dem gleichen Gedanken entspricht es auch, daß bei Korporationen (wird analog auch für die andern juristischen Personen gelten) und bevormundeten Personen die schuldigen Organe und Vertreter persönlich für die Bezahlung der Steuerbußen verantwortlich gemacht werden (§ 46 Vollz.-V.).

Die Steuerbuße beträgt bei Steuerverheimlichung von mehr als einem Sechstel das Fünffache, bei Steuerbetrug nach § 37 das Fünf- bis Zehnfache der umgangenen Steuer.

4. Die Verfolgung der unrichtigen Versteuerung.

a) Die Nachsteuer- und Steuerbußpflicht entsteht nicht unmittelbar von Gesetzes wegen. Sie ist vielmehr über den Schuldigen zu verhängen durch einen obrigkeitlichen Ausspruch, eine Entscheidung (O. Mayer, I, S. 383).

b) Die Festsetzung der Nachsteuern und Steuerbußen ist nach thurgauischem Recht Sache des Finanzdepartementes. Die Nachveranlagung zu Nachsteuerzwecken liegt also nicht den ordentlichen Veranlagungsbehörden, den Steuerkommissionen, ob.

c) Durch verschiedene Bestimmungen ist dafür gesorgt, daß das Finanzdepartement von unrichtigen Versteuerungen Kenntnis erhält:

Einmal sind nach § 27 St.G. sämtliche administrativen und richterlichen Behörden und einzelne Beamte, welche von Steuerverheimlichungen in amtlicher Stellung Kenntnis erhalten, pflichtig, die hierauf bezüglichen Tatsachen dem Finanzdepartement zur Kenntnis zu bringen. Nach § 32 St.G. sind die Notariate gehalten, die in Vormundschaftsfällen und bei amtlichen Teilungen aufgenommenen Inventuren zum Zwecke der Nachsteuerberechnung dem Finanzdepartemente zuzustellen. Ebenso sind nach § 45 Vollz.-V. die Notariatskanzleien in Erbfällen auf die Sicherung der Nachsteuern und Steuerbußen Bedacht zu nehmen verpflichtet.

d) Erhält das Finanzdepartement von einem Fall unrichtiger Versteuerung Kenntnis, so hat für die betreffenden Jahre, im Maximum 10, eine Nachveranlagung stattzufinden. Dabei werden dem Finanzdepartement die gleichen Kontrollmittel zur Verfügung stehen wie den ordentlichen Veranlagungsbehörden: Recht auf Vorlage von Urkunden und Büchern, Recht auf Auskunft von Behörden (Analogie zu § 25 St.G.).

e) Dem zu einer Nachsteuer oder zu einer Steuerbuße Verurteilten sind Rechtsmittel in die Hände gegeben.

Nach § 38 St.G. ist gegen Nachsteuer- und Steuerbußbeschlüsse des Finanzdepartementes binnen 14 Tagen die Beschwerde an den Regierungsrat zulässig. Wird wegen Steuerbetrugs im Sinne von § 37 St.G. eine Steuerbuße verhängt, so steht dem Steuerpflichtigen überdies — elektiv — die Überweisung des Falles an den kor-

rektionellen Richter offen (eine Bestimmung, von der nie Gebrauch gemacht wird).

Gegen den Rekursentscheid des Regierungsrates ist im allgemeinen kein kantonales Rechtsmittel mehr gegeben. Nur im Falle der Verurteilung wegen Steuerbetrugs i. S. von § 37 St.G. ist auch gegen den regierungsrätlichen Entscheid das Begehren um Überweisung an den korrektionellen Richter zulässig.

f) Der Bezug der Nachsteuern und Steuerbußen (der Nachsteuern, soweit sie dem Staate zufallen) fällt in die Kompetenz der Notare, nicht der ordentlichen Steuerbezugsorgane (§ 47 Vollz.-V.).

Von den Steuerbußen erhält der Staat nichts, sie fallen der Munizipal-, Kirchspielsarmen- und Schulgemeindekasse der Gemeinde zu, in welcher die Steuerverheimlichung stattgefunden hatte (§ 39 St.G.).

Vierter Teil. Die Personalsteuer.

1. Allgemeines.

Würde der Gesetzgeber sich auf die Erhebung solcher Steuern beschränken, die ausgesprochen auf dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit basieren, dann würden — so paradox es klingen mag — gerade nicht alle Leistungsfähigen zur Besteuerung herangezogen werden. Es gibt nämlich viele Personen, denen man kein bestimmtes Vermögen oder Einkommen nachweisen kann, denen man aber doch eine gewisse minimale steuerliche Leistungsfähigkeit zutrauen muß. Der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung verlangt, daß möglichst alle Personen wenigstens ein gewisses Minimum zur Bestreitung der staatlichen Lasten beitragen. „Wer will mitraten, soll auch mittaten." Fuisting (S. 22) sieht in den indirekten Steuern die Repräsentanten des Prinzips der Allgemeinheit der Besteuerung; ich glaube aber nicht, daß die indirekten Steuern (ohne die Personalsteuer), so wie wir sie im Bund und in unserem Kanton kennen, tatsächlich den Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung verwirklichen. Eine Steuer, die — bei hinreichender Wahrung des Prinzips der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit (unsere Personalsteuer ist von sehr kleinem Betrag und wird nur von erwerbsfähigen Personen und nur von denen, die sie tatsächlich leisten können, erhoben) — allen steuerrechtlich zugehörigen Personen ein gewisses Minimum an Steuerlast auflegt, ist m. E. ein unentbehrliches Glied des Steuersystems.

2. Voraussetzungen der Steuerpflicht.

a) Persönliche Voraussetzungen.

Die Personalsteuer ist nach § 12 St.G. nur von volljährigen, männlichen, erwerbsfähigen Personen zu entrichten.

Die Personalsteuer ist also eine Mannsteuer. Frauen sind nach unserem Recht niemals personalsteuerpflichtig, wie auch ihre wirtschaftliche Lage beschaffen sei.

Unter der Volljährigkeit verstand der Gesetzgeber von 1898 die Volljährigkeit im Sinne des thurgauischen privatrechtlichen Gesetz-

buches (§ 11); diese deckt sich aber mit der Mündigkeit des Zivilgesetzbuches (Art. 14 ZGB.).

Die Personalsteuer — darin liegt eine beschränkte Berücksichtigung der persönlichen Leistungsfähigkeit — wird nur von erwerbsfähigen Personen erhoben. Arbeitsunfähige Greise, kranke, gebrechliche Personen sind von der Steuerpflicht ausgenommen.

Nach den genannten Voraussetzungen der Personalsteuerpflicht ist es offensichtlich, daß die Personalsteuer nur die natürlichen Personen, nicht auch juristische Personen und verwandte Personenverbindungen trifft.

b) Örtliche Voraussetzung.

Die Personalsteuer wird nur von Kantonseinwohnern erhoben. Spezialsteuerdomizile, wie Grundbesitz, Geschäftsbetrieb, begründen kein Personalsteuerdomizil (§ 12 St.G.). Wenn § 22 Vollz.-V. der Personalsteuer auch bloß vorübergehend im Kanton sich aufhaltende Personen unterwerfen will, so ist das unzweifelhaft gesetzeswidrig.

Die Bestimmung in § 18 St.G., wonach die Steuer nur pro rata temporis des ordentlichen Aufenthaltes im Kanton während des Steuerjahres zu erheben ist, gilt allgemein für die direkte Steuer, also auch für die Personalsteuer.

c) Sachliche Voraussetzung.

Von einer sachlichen Voraussetzung der Steuerpflicht (Besitz oder Bezug von Wirtschaftsgütern) können wir bei der Personalsteuer nicht reden. Zwar ist Erwerbsfähigkeit erfordert, nicht aber Erwerb, nicht Vermögen. Läge im Einzelfall wegen Fehlens jeglicher Mittel Unmöglichkeit der Steuerleistung vor, so hätte es natürlich keinen Sinn, trotzdem eine Steuerpflicht anzunehmen. Wo nichts ist, hat auch der Fiskus sein Recht verloren.

3. Das Steuermaß.

Die Personalsteuer stellt eine Tarif-, nicht eine Wertsteuer dar, sie ist unabhängig vom Wert des Vermögens oder Einkommens des Pflichtigen. Dagegen ist der staatliche Finanzbedarf auch auf die Personalsteuer von Einfluß. Der Normalansatz der Steuer beträgt 1 Fr., d. h. beim Steuerfuß 1 ‰ (§ 13 Ziff. 4 St.G.). Die Personalsteuer steigt und fällt mit dem Steuerfuß; beträgt z. B. der Steuerfuß 2 ‰, so ist die Personalsteuer mit 2 Fr. zu beziehen, bei $1^1/_2$ ‰ mit 1,50 Fr. (§ 22 Vollz.-V.).